THÈSE DE
NANCY.
1888
N°. 4.

UNIVERSITÉ DE FRANCE — ACADÉMIE DE NANCY

THÈSE

POUR LE DOCTORAT

PRÉSENTÉE

A LA FACULTÉ DE DROIT DE NANCY

PAR

MAURICE MENNESSIER

Surnuméraire de l'Enregistrement

L'ACTE PUBLIC SUR LES MATIÈRES CI-APRÈS :

DROIT ROMAIN

DE LA FERME DES IMPÔTS ET DES SOCIÉTÉS VECTIGALIENNES

DROIT FISCAL

DES DROITS D'ENREGISTREMENT EXIGIBLES SUR LES CESSIONS
A TITRE ONÉREUX D'ACTION
OU DE PARTS D'INTÉRÊTS DANS LES SOCIÉTÉS

Sera soutenu le Vendredi 29 Juin 1888, à 4 heures

MM. BINET, professeur, *président*
A. LOMBARD, professeur.
BOURCART, GAVET, } agrégés.

Le candidat répondra en outre aux questions qui lui seront faites sur les autres matières de l'enseignement.

NANCY
IMPRIMERIE ADMINISTRATIVE A. YOIRIN, RUE DE L'ATRIE, 23 BIS
—
1888

Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41547206_0062

UNIVERSITÉ DE FRANCE — ACADÉMIE DE NANCY

THÈSE

POUR LE DOCTORAT

PRÉSENTÉE

A LA FACULTÉ DE DROIT DE NANCY

PAR

MAURICE MENNESSIER

Surnuméraire de l'Enregistrement

L'ACTE PUBLIC SUR LES MATIÈRES CI-APRÈS :

DROIT ROMAIN

DE LA FERME DES IMPÔTS ET DES SOCIÉTÉS VECTIGALIENNES

DROIT FISCAL

DES DROITS D'ENREGISTREMENT EXIGIBLES SUR LES CESSIONS
A TITRE ONÉREUX D'ACTION
OU DE PARTS D'INTÉRÊTS DANS LES SOCIÉTÉS

Sera soutenu le Vendredi 29 Juin 1888, à 4 heures

MM. BINET, professeur, *président*
A. LOMBARD, professeur.
BOURCART, GAVET, } agrégés.

Le candidat répondra en outre aux questions qui lui seront faites sur les autres matières de l'enseignement.

NANCY
IMPRIMERIE ADMINISTRATIVE A. VOIRIN, RUE DE L'ATRIE, 23 BIS
—
1888

FACULTÉ DE DROIT DE NANCY

MM.

LEDERLIN ✻, I ✪, Doyen, Professeur de Droit romain, autorisé à faire le cours de Pandectes, et Chargé du cours de Droit français étudié dans ses origines féodales et coutumières.

JALABERT ✻, I ✪, Doyen honoraire.

LOMBARD (Ad.), ✻, I ✪, Professeur de Droit commercial, et Chargé du cours du Droit des gens.

LIÉGEOIS, I ✪, Professeur de Droit administratif, et Chargé du cours d'Histoire du Droit.

BLONDEL, I ✪, Professeur de Code civil, et Chargé du cours de Droit constitutionnel.

BINET, I ✪, Professeur de Code civil, et Chargé du cours d'Enregistrement.

LOMBARD (P.), I ✪, Professeur de Code civil.

GARNIER, I ✪, Professeur d'Economie politique.

MAY, A ✪, Professeur de Droit romain.

GARDEIL, A ✪, Professeur de Droit criminel.

BEAUCHET, A ✪, Professeur de Procédure civile.

BOURCART, A ✪, Agrégé, Chargé du cours de Pandectes, autorisé à faire le cours de Droit romain.

GAVET, Agrégé, Chargé du cours d'Histoire générale du Droit français public et privé.

CHRÉTIEN, Agrégé, Chargé du cours de Droit international privé.

LACHASSE, I ✪, Docteur en droit, Secrétaire.

La Faculté n'entend ni approuver ni désapprouver les opinions particulières du candidat.

A MA MÈRE

DROIT ROMAIN

DE LA FERME DES IMPOTS ET DES SOCIÉTÉS VECTIGALIENNES

BIBLIOGRAPHIE

Belot. — *Histoire des chevaliers romains*, tome II, p. 162-181.

Dezobry. — *Rome au siècle d'Auguste*, tome III, lettre LXXXII.

G. Humbert. — *Essai sur les finances et la comptabilité romaines*, 2 volumes.

Le même. — Mémoire présenté à l'Académie de législation de Toulouse (1867, p. 67).

Ledru. — *Des publicains et des sociétés vectigalium* (Thèse, Paris, 1876).

Madvig. — État romain.

Saint-Girons. — *Essai sur les sociétés vectigaliennes et la ferme des impôts en droit romain* (Thèse, Paris, 1875).

Serrigny. — Droit administratif romain.

Troplong. — *De la société*, préface,

Valroger. — *Impôt des successions* (Revue critique, année 1859).

Villems. — Droit public romain.

INTRODUCTION

L'expression de publicain, *publicanus*, désigne celui qui afferme les impôts, c'est-à-dire qui, moyennant le paiement à l'Etat d'une redevance déterminée, obtient le droit de percevoir à son profit personnel tel ou tel impôt (1 § 1, 12 § 3, dig. 39, 4). Ce système présente pour l'Etat certains avantages ; il le dispense d'avoir des agents chargés de la rentrée de l'impôt et lui procure des revenus certains pendant toute la durée du bail. Mais, à d'autres points de vue, il est éminemment fâcheux : il prive, en effet, l'Etat d'une partie des recettes qu'il pourrait légitimement avoir, le prix de la ferme n'atteignant naturellement jamais la somme que l'impôt peut rapporter. De plus, il favorise les exactions, le fermier cherchant à gagner le plus possible sur le marché qu'il a conclu.

Cependant, malgré tous ces inconvénients, le système de la ferme fut toujours pratiqué à Rome. Peut-être le *tributum ex censu*, impôt levé sur les seuls citoyens romains et supprimé après la conquête de la Macédoine,

fut-il recouvré directement par les *tribuni ærarii*. Mais les autres impôts furent affermés dès leur origine. Nous voyons même l'Etat, quand les exactions des fermiers deviennent trop fortes et provoquent les réclamations des contribuables, n'avoir d'autre ressource que la suppression de l'impôt. C'est ainsi qu'en 60 avant J.-C. une loi *Cœcilia* supprime les douanes dans toute l'Italie (*Cicéron, ep. ad Atticum, II*, 16 ; — *ad Quint. fratrem I*, 1). Deux fois cependant l'on essaya un autre système de recouvrement, et chaque fois l'on dut revenir aux publicains. Sylla avait dressé une espèce de cadastre d'après lequel les Asiatiques devaient payer proportionnellement les impôts et les lever eux-mêmes. Mais on dut y renoncer, ce système de perception étant plus onéreux pour la province que la ferme (*Cic. ad quintum I*, 1). De même, après la bataille de Pharsale, César décida que les Asiatiques feraient eux-mêmes la perception des dimes (Appien, guerres civiles V, 4), mais bientôt les publicains reparurent.

C'est que sous la république et dans les premiers temps de l'empire, on n'avait pas un personnel administratif capable de faire rentrer des impôts souvent d'un recouvrement très difficile et donnant lieu à beaucoup de fraude. Rome en effet, n'avait que peu de fonctionnaires et les magistratures étaient purement honorifiques. Il n'y avait de salariés que quelques agents subalternes nommés *apparitores* (1), peu nombreux et remplacés avantageusement et économiquement par des *servi publici*. Les gouverneurs recevaient seulement une indemnité pour frais de voyage,

(1) Un traitement était aussi fourni au personnel subalterne des temples, il faut enfin ajouter la paye fournie à l'armée à partir de l'année 405 de Rome (Tite-Live IV, 59, 60).

d'établissement et d'administration de la province. De plus il n'y avait pas de hiérarchie entre ces divers magistrats, chacun était indépendant dans la sphère de ses attributions. Ce ne fut que plus tard, quand l'empire eut un grand nombre de fonctionnaires salariés et reliés entre eux par une hiérarchie fortement constituée, que les publicains, sans disparaître complètement, perdirent beaucoup de leur importance. Ils ne furent plus chargés que du recouvrement de quelques impôts indirects, d'ailleurs peu productifs. Aussi Pline (livr. 33, C. II, 48) parlant des sociétés de publicains de son époque, dit-il « qu'elles ne sont plus qu'un rendez-vous de vils esclaves, affranchis de la veille ».

Ainsi donc l'institution des publicains remonte à l'origine de Rome, ou, tout au moins, aux premiers temps de la république. Seulement à ce moment les impôts sont peu nombreux et peu productifs, et exigent un travail soutenu et personnel. Aussi un seul homme suffit pour la perception. L'idée de l'association ne naît pas encore, tout au plus rencontre-t-on, entre les divers compétiteurs d'un impôt, un accord dans le but de ne pas se nuire en faisant monter trop haut les enchères. On acquiert par l'intermédiaire d'un *nuntius*, puis une fois l'impôt adjugé, les divers compétiteurs se partagent la gestion, et n'ont plus aucun intérêt commun. Ce n'est que plus tard, à partir des lois agraires de Licinius et Sextius (376 avant J.-C.) que nous rencontrons de véritables associations de publicains, mettant la gestion en commum et se partageant les profits qui en résultent. Ces associations grandissent et atteignent, sous Cicéron, le degré de puissance qui nous est révélée par ses écrits.

Il nous a paru intéressant d'étudier ces sociétés dont nous rencontrons l'origine aux premiers temps de Rome et qui survivent encore, quoique bien affaiblies, sous les empereurs chrétiens. Nous verrons les divers impôts qui leur étaient affermés (chapitre I), le mode d'adjudication des enchères (chapitre II), les caractères propres de la Société vectigalienne (chapitre III), les rapports des publicains avec les imposés (chapitre IV) et enfin, dans un cinquième chapitre, les mesures législatives destinées à réprimer leurs exactions à l'encontre des contribuables.

CHAPITRE PREMIER

DES IMPOTS FAISANT L'OBJET DE LA FERME

Les divers impôts affermés aux publicains se divisent en impôts directs et en impôts indirects.

La première catégorie ne comprend que l'impôt foncier (1) établi sur les terres provinciales et qui, aux yeux des Romains, était plutôt une prestation annuelle recognitive du droit éminent de l'état sur ces domaines. Les diverses *civitates* soumises à cet impôt (2) se trou-

(1) Nous ne parlerons pas de l'impôt appelé *tributum ex censu*. Cet impôt, qui pesait sur les citoyens romains, disparut après la conquête de la Macédoine et, d'ailleurs, l'on ne sait s'il fut affermé ou non.

(2) Car les *civitates* dites *immunes*, parmi lesquelles se trouvaient les *civitates fœderatæ* et les *civitates liberæ* à qui cette faveur avait été spécialement accordée, ne payaient pas d'impôt, mais versaient au trésor romain une somme qu'elles recouvraient elles-mêmes.

vaient, au dire de Cicéron (Verr., III, 6) (1), divisées en trois catégories ; quelques-unes, celles qui avaient montré le plus de résistance, payaient une contribution en argent, déterminée d'avance, et non soumise aux chances de la récolte. De plus, l'impôt était un impôt de répartition. D'autres payaient soit en argent, soit en nature, un tant pour cent de la récolte ; c'étaient les *civitates tributoriæ* et les *civitates vectigales* (Serrigny, n° 709). D'autres enfin avaient, au dire de Cicéron (Verr., III, 6), conservé leurs anciennes coutumes. Telle était la Sicile, soumise encore à la loi d'Hieron.

L'impôt foncier, qu'il s'agisse du *stipendium*, du *tributum* ou des *decumæ* (l'impôt en nature) fut toujours affermé aux publicains. Cependant Cujas, suivi en cela par Mathæus, prétend que le *stipendium* était perçu en régie. Il s'appuie sur le passage des *Verrines* que nous avons reproduit. Mais nous venons de voir que, sans être obligé de supposer une différence dans la perception, nous pouvions justifier l'opposition que fait Cicéron entre les provinces soumises au *vectigal certum* et celles où était établie

---

(1) Voici ce passage de Cicéron : « *Inter Siciliam ceterasque provincias in agrorum vectigalium ratione hoc interest quod ceteris aut impositum vectigal est certum, quod stipendium dicitur, ut Hispanis plerisque Pœnorum, quasi victoriæ præmium ac pœna belli, aut censoria locatio constituta est, ut Asiæ, lege Sempronia. Siciliæ civitates sic in amicitiam fidemque recepimus ut eodem jure essent quo fuissent....* » Dureau de la Malle (*Economie politique des Romains*, tome II, p. 422, livre IV, chap. 15) prétend qu'il n'y aurait eu que deux sortes de *civitates dediticiæ* ; les unes qui, comme les villes de Sicile, auraient conservé tous les avantages qu'elles possédaient avant la conquête ; les autres, qui auraient été soumises, outre la dime, à un impôt fixe en argent, appelé *stipendarium*. Mais cet auteur fausse complètement le sens du texte. De plus, nulle province n'aurait pu supporter ce double impôt.

la *censoria locatio*. Ce texte ne fournit donc aucun argument en faveur de ce système qui vient d'être repris par un auteur allemand. M. Xenopolus (*De societatum publicanorum romanorum historia ac natura juridiciali. Dissertatio inauguralis. Berolini*, 1871), fait valoir combien l'impôt était d'un recouvrement facile. Il invoque encore à l'appui de son opinion un texte de Dion Cassius qui dit que César délivra l'Asie des publicains qui lui faisaient subir mille vexations, et changea les dîmes en un tribut déterminé. Mais nous répondrons à cet auteur que la régie était impossible par suite du petit nombre de fonctionnaires. Conçoit-on, en effet, un questeur, aidé seulement de quelques *apparitores*, percevant l'impôt dans une province souvent grande comme la France ! Quant à l'argument de texte, il se trouve détruit par un passage d'Appien (*Guerres civiles*, V, 4). Appien reproduit une harangue d'Antoine aux Asiatiques, dans laquelle il est précisément question de cette réforme de César. D'après ce passage, elle aurait consisté, non à remplacer la dîme par une somme fixe, mais à charger la province de percevoir elle-même l'impôt.

Si le *stipendium* fut toujours affermé, n'était-il pas du moins, réparti et recouvré dans les *civitates* par les délégués des habitants ? Nous ne le croyons pas. Ce serait là un système trop doux pour avoir été appliqué à des provinces qui, ainsi qu'il ressort du texte de Cicéron et de la harangue d'Antoine, étaient regardées comme les plus maltraitées au point de vue de l'impôt. De plus un texte cité par J. C. Boulenger (Traité des impôts du peuple romain) nous montre les publicains exigeant des uns ce que les autres ne pouvaient donner. Or, ces agissements ne peuvent avoir lieu que pour le *stipendium* qui est un impôt de répartition. Enfin, l'on ne comprendrait pas la puissance à laquelle

sont arrivées les sociétés de publicains si l'impôt de provinces aussi importantes que la Gaule, l'Afrique, l'Espagne, n'avait pu être affermé par eux.

L'impôt fut sous l'Empire perçu en régie. Ce fut à partir de ce moment que l'importance des *societates vectigalium* commença à diminuer. On n'est pas fixé sur l'époque précise de ce changement. Mais il est probable que, sous Néron, il était déjà accompli en grande partie.

Les *impôts indirects* sont plus nombreux. Nous suivrons pour leur énumération l'ordre chronologique, ce qui nous permettra de nous faire une idée exacte de l'importance croissante des sociétés vectigaliennes.

Le premier en date est le *portorium*. L'on comprend sous cette expression générique, les douanes, les péages sur les ponts et les chemins, et les octrois à l'entrée des villes. Nous ne savons à quelle époque furent établis les premiers péages et les premiers octrois Quant aux douanes, un passage de Tite-Live (II, 9) nous apprend qu'il n'y en avait à l'origine qu'à l'entrée des ports. Plus tard on en établit aux frontières terrestres et l'on distingua les *portoria terrestria* et les *portoria maritima*.

Les douanes existaient, d'ailleurs, dans les provinces et même les Romains maintenaient à leur profit celles qui avaient été établies avant leur conquête, de sorte que chaque province conservait sa ceinture de douanes.

Cet impôt subit quelques vicissitudes. Nous le voyons, d'après le passage de Tite-Live, que nous avons indiqué plus haut, établi à Ostie à l'époque royale. Supprimé par le Sénat après l'expulsion des rois, il fut bientôt rétabli, puisqu'en 265 avant Jésus-Christ, on voit à Ostie un questeur

chargé de la surveillance des *vectigalia publica*, c'est-à-dire de contrôler la ferme et de recevoir le produit de l'adjudication. Supprimé de nouveau en 60 avant Jésus-Christ, du moins dans l'étendue de l'Italie, par une loi *Cœcilia*, proposée par le prêteur Cœcilius Metellus, à cause de la dureté de l'exercice, les *portoria* sont rétablis par Jules César (Suet. César, 43); ils existaient encore sous Justinien (I, cod. Th. IV, 12. — 3. cod. Th. IX, 28. — 5 à 9. cod. J. *de vectigalibus* 4. 61, — 17. § 1. dig. *de verborum significatione* 50. 16) et étaient affermés aux publicains.

Les octrois eux-mêmes étaient affermés. D'ailleurs les 2/3 de leur produit allaient au Trésor impérial (13, Code *de vectigalibus*, 4, 61) (1).

Nous plaçons en seconde ligne la *scriptura*, bien que Pline (Histoire naturelle, 18, 3) nous présente cet impôt comme ayant été le premier affermé. C'est qu'elle n'exista réellement en Italie qu'après la loi agraire de Licinius et Sextius, en 376 avant J.-C. Auparavant il y avait bien des pâturages publics où chaque citoyen pouvait mener ses bestiaux moyennant une rétribution à payer au Trésor (Varron, *de re rustica*, II, 1. — Tite-Live XXXIX, 29), mais les patriciens avaient accaparé à leur profit tout l'*ager publicus*. D'après Villems (*Droit public romain*, p. 349), ils auraient même eu seuls le droit de l'occuper. Quoiqu'il en soit de cette opinion, il est certain que les plébéiens étaient en fait sinon en droit exclus des pâturages publics.

---

(1) Nous compléterons au chap. IV les notions sur cet impôt.

La loi agraire défendit à tout citoyen d'avoir plus de 500 *jugera* de terres publiques et d'envoyer aux pâturages plus de 100 têtes de gros bétail et 500 têtes de menu bétail. Au delà, il était dû un droit. En 297, en 196 et en 195, des amendes furent prononcées contre ceux qui auraient contrevenu à ces prescriptions (Tite-Live X, 23 ; XXXIII, 42 ; XXXV, 10). Mais ces lois étaient souvent violées (*Cicero de officiis*, II, 21 ; Pline, Histoire naturelle, 18, 7) et, au moment de la conquête de la Macédoine, les *latifundia* étaient extrêmement nombreux. La *scriptura* ne fut donc jamais en Italie un impôt bien important, et elle fut supprimée en l'an 112 par une loi *Thoria*. D'ailleurs l'*ager publicus* avait été absorbé peu à peu par les ventes, les assignations et les colonies.

Dans les provinces, au contraire, la *scriptura* fut un impôt excessivement important. Nous pouvons en juger d'après ce que nous dit Cicéron (Verr. II, 70) de la Sicile.

Cet impôt était la rétribution due pour l'usage des pâturages publics. A l'entrée de chaque tête de bétail, il y avait un enregistrement (*scriptura*) fait par le publicain pour permettre la perception du droit qui était basé sur le nombre de têtes de bétail amené au pâturage.

La *scriptura* disparut avec l'*ager publicus* qui, peu à peu, perdit de son importance par suite des assignations faites à des colonies et qui vint plus tard se confondre avec la fortune privée de l'empereur.

En 357 avant J.-C., une loi *manlia* votée par l'armée et sanctionnée par le Sénat, parce que l'impôt était productif et le trésor obéré (Tite-Live VII, 16), établit la *vicesima manumissionum*.

Cet impôt était du 20e de la valeur de l'esclave. Caracalla le doubla, mais Macrin le rétablit à son ancien taux. Les publicains chargés de le recouvrer étaient appelés *vicesimarii* et avaient qualité pour évaluer l'esclave affranchi, ainsi que nous l'apprend un texte de Pétrone (Tragur. cap. 65), cité par Serrigny (page 189, note 1).

Le paiement de la taxe était à la charge de l'esclave, à moins qu'il n'eut pas de pécule. Nous trouvons, en effet, dans un passage de Festus, (V° Manumitti) et dans divers testaments, notamment celui de Dasumius, restitution de Rudorff (1), le legs de la *vicesima* joint au legs de la liberté. Or, cette clause serait inutile si la *vicesima* était, de droit, à la charge du maître. Ajoutons cependant que ce legs de la *vicesima* était très fréquent.

Cet impôt n'existait que pour les affranchis faits citoyens romains. Mais quand Caracalla eut conféré le droit de cité à tous les sujets de l'empire, il fut étendu aux affranchissements faits par les provinciaux.

La *Vicesima* fut toujours affermée aux publicains ainsi que le prouve le testament de Dasumius. Elle exigeait un personnel nombreux. Du moins, c'est ce qu'on peut supposer d'après certaines inscriptions rapportées par Fabretti et Orelli (2), où il est question de caissiers (*arcarii*), d'un *villicus* (intendant), de *tabularii* (teneurs de livres).

A quelle époque disparut cet impôt. Serrigny (n° 866) suppose que ce fut sous Caracalla. Mais cette opinion se trouve

---

(1) Rudorff, *Das testament des Dasumius Zeitsch für gesch. Rechsw.*, tome XII, p. 336 à 395.

(2) Fabretti, inscr., cap. 1 p. 35. — Orelli-Henzen 6553, 3334 à 3338, 3354, 6647.

combattue par de nombreuses inscriptions rapportées par M. de la Meynardière (de l'impôt du 10e sur les affranchissements d'esclaves) qui nous signalent son existence après la mort de Caracalla. Il est probable qu'il disparut dans la réforme financière de Dioclétien.

Auguste, pour subvenir à l'entretien de ses armées permanentes, créa deux nouveaux impôts.

L'un, appelé *vicesima hereditatum*, était établi sur les successions *ab intestat*, les *legs* et les *donations à cause de mort*. Le tarif était du 20e, il fut élevé au 10e par Caracalla et ramené à son ancien taux par Macrin.

Cet impôt ne frappait à l'origine que les citoyens romains, mais il fut étendu aux provinciaux lorsque Caracalla accorda à tous les *ingénus* le titre de citoyens romains. Il ne se percevait que sur l'actif net de succession et l'on en exemptait les successions des proches parents et des pauvres (1). D'ailleurs pour en assurer l'exécution, Hadrien établit certaines règles relativement à la *missio in possessionem*, ainsi que nous l'apprennent les sentences de Paul (Lib. III et IV).

La *vicesima* était abolie au temps de Justinien, ainsi que le constate la loi 3, Code 6, 33. Mais nous ne savons à quelle époque remonte cette abolition. Alciat, se fondant sur un passage d'Ausone qui loue la bienfaisance de Gratien et lui dit qu'il a surpassé Trajan et les Antonins, sup-

(1) La parenté civile, seule, dispensait du paiement des droits, de sorte que les provinciaux ne pouvaient jouir de cette exemption. Néron et surtout Trajan la leur étendit.

pose que la suppression date de cet empereur. Mais Ausone veut simplement parler de remises d'impôts (*condonatis residuis Tributorum. Ausone ad Gratian, Imperat.*, n° 206). D'autres pensent que la suppression a été faite par Justinien, ils trouvent dans un édit de Justin (23, Code 6, 23) la preuve que cet impôt existait encore sous cet empereur. Mais cet édit semble avoir trait à d'autres règles qu'à celles relatives à l'impôt de la *vicesima*. De plus, Justinien, qui mentionne toujours en termes pompeux les moindres innovations qu'il apporte à la législation, n'aurait pas manqué de nous avertir, s'il était l'auteur d'une modification aussi importante que la suppression de l'impôt des successions.

L'impôt fut toujours affermé aux publicains. Cela résulte de divers passages du panégyrique de Trajan (Pline, C. 37) du testament de Dasumius et de plusieurs inscriptions (1). Cependant à côté des publicains nous rencontrons une hiérarchie de fonctionnaires impériaux : *procuratores, tabularii, villici*. Les uns ont supposé que la régie avait été appliquée aux provinces, tandis que les publicains auraient affermé l'impôt à Rome. Mais les inscriptions nous mentionnent l'existence des *promagistri XX hereditatum*. Rudorff a émis l'opinion contraire. D'après lui, la régie aurait, au contraire, été appliquée en Italie, mais cette hypothèse n'est pas plus admissible que la première, car les inscriptions nous signalent l'existence d'un *magister* à Rome. Il est probable que les publicains et les officiers

(1) Rudorff : *Das testament des Dasumius*, *Zeitsch fur gesch. Rechsw*, tom. XII, p. 336 à 395. Orelli-Hengen, *inscr. selectæ*, 6940, 3331, 6568, 6644, 6646.

impériaux coexistaient, ces derniers ayant pour mission de surveiller les publicains et de recouvrer le prix de la ferme.

Le deuxième impôt créé par Auguste porte le nom de *vectigal rerum venalium* ou *venalitium*.

C'est un impôt du 100e (1) sur les objets de consommation vendus sur les marchés ou dans les ventes publiques. Caligula l'étendit aux objets vendus en dehors du marché ou des ventes publiques (Suetone, *Caligula*, 40).

Les ventes d'esclaves étaient soumises à un tarif particulier. D'après Dion, ce tarif aurait été à l'origine du 50e (Livre IV) il fut ensuite porté au 25e, mais il fut aboli par Néron (Tacite, ann. XIII, 3).

Ces deux impôts furent toujours affermés ainsi que le prouve la loi 1. C. *de veteranis* 12, 47. Cette loi nous prouve aussi que le *venalitium* existait encore au temps de Justinien puisqu'elle exempte les vétérans. La loi, 4. code *de proximis sacror* 12, 19, fait la même faveur à certains employés de l'administration centrale.

Quadragesima litium. — C'est un impôt sur lequel nous avons peu de renseignements. Il fut établi par Caligula (Suet. *Caligul.*, C. 40), supprimé par Néron (Tacite, ann. XIII, 51) et probablement rétabli par Vespasien (Suet. *Vespas.*, 16).

Il paraît que la base de cet impôt du 40e était la valeur de la chose litigieuse. De plus, il y avait une peine contre

(1) Tibère l'avait abaissé au 200e, mais il le ramena bientôt à son ancien taux (Tacite. ann., 1, 78 ; II, 42).

ceux qui étaient convaincus d'avoir transigé ou abandonné leur droit (Suet. *Calig.* C. 40). Cet impôt fut d'ailleurs affermé.

Il ne nous reste plus à parler que des impôts désignés sous le titre de *Salinæ* et de *Metalla*.

Salinæ. — Le régime des salines ne nous est pas encore parfaitement connu. Voici quelles sont, à ce sujet, les idées en cours : sous les rois, la vente du sel étant libre, les particuliers avaient exagéré le prix de cette denrée de consommation. Aussi, au moment de la guerre contre Tarquin et Porsenna, le Sénat décida-t-il que l'Etat aurait le monopole du sel (Tite-Live, II, 9). Plus tard, en 207 avant J.-C., les censeurs Livius et Claudius modifièrent le mode d'exploitation, modification qui fut mal vue et valut à Livius, le surnom de *Salinator*.

Ce monopole existait en Italie et dans les provinces (Tite-Live. 45, 29) et nous le rencontrons encore sous Justinien (II, C. *de vectig.* 4, 61). Pour en avoir une idée exacte, nous devons distinguer entre les salines appartenant à l'Etat et celles appartenant à des particuliers. Les premières étaient affermées, ainsi que nous l'apprennent les lois (59, § 1, *dig. de hered. inst.* 28, 5; — 13, *pr. dig. de public.* 39, 4) qui nous parlent de *conductores salinarum*, de ceux *qui habent salinas* (1).

(1) M. Maynz, s'appuyant sur diverses lois qui parlent des femmes condamnés aux salines, soutient qu'elles étaient exploitées en régie. Mais il est probable que les publicains employaient ces femmes comme ils employaient, au témoignage de Cassiodore, des gens condamnés aux mines (Boulanger, chap. 35, p. 58).

Quant aux salines appartenant aux particuliers dont l'existence nous est révélée par les lois 32, § 2, dig. 33, 2 et 5, § 1, dig. 27, 9, elles étaient exploitées librement. Mais les propriétaires ne pouvaient vendre leurs produits qu'aux adjudicataires du monopole, à moins qu'ils n'aient leur consentement (II, C. *de vectig.* 4, 61). St-Girons (Essai sur les sociétés vectigaliennes) prétend qu'ils payaient encore 1/10e au fisc. Mais je crois, avec Burmann (*de vectig.*, C. V, p. 90) et Serrigny (droit administratif, tome II, p. 192), que cette taxe n'a jamais existé. La loi (3, C. *de Métall.* II, 6), invoquée à l'appui de l'opinion contraire, nous parle des carrières et non des salines.

Dans ces derniers temps, un auteur allemand, M. Max Cohn, dans un ouvrage intitulé *Zum romischen vereinsrecht*, chapitre 7, a présenté un nouveau système sur le régime des salines. D'après lui, dès l'époque des rois, nous rencontrons à Ostie de grandes salines (Pline, histoire naturelle, 31, 6 (41) § 89) qui furent de bonne heure affermées à des publicains libres de vendre le sel aussi cher qu'ils le voulaient. Cet état de choses ayant porté cette marchandise à un prix beaucoup trop exagéré, le Sénat fixa un maximum et les publicains perdirent ainsi l'*arbitrium vendendi*. Cette situation qui existait encore en 550 de Rome fondée (Tite-Live, XXIX, 37) dut changer, au moment où, par la conquête, il y eut dans l'empire romain de grandes salines appartenant soit à l'Etat, soit à des particuliers. Les fermiers de l'impôt ne furent plus alors soumis au maximum. D'ailleurs, par suite de l'énorme quantité de sel qui se trouvait à la disposition du peuple romain, les prix s'abaissèrent d'eux-mêmes. Ce qui vient, d'après lui, à l'appui de cette opinion, c'est un édit de Dioclétien qui établit un maximum pour le sel, ce qui ne

se comprendrait pas si, avant lui, les particuliers n'avaient pu en faire le commerce librement.

Mais ce système est inadmissible. Il suppose d'abord pour expliquer la loi (11, code 4, 61) l'existence d'un droit de magasinage. De plus il a le tort excessivement grave de traiter avec trop de légéreté le texte de Tite-Live. Il traduit *privatis ademptum*, par : « enlevé aux publicains. » Or, où a-t-on vu le mot *privati* employé pour désigner les publicains. Quoi de plus opposé à *privati* que *publicani*. Rien n'autorisait une traduction aussi fantaisiste.

Metalla. — Nous comprenons sous ce nom les mines, minières et carrières.

Il y avait, ainsi que pour les salines, des mines appartenant aux particuliers et des mines appartenant à l'Etat. Les mines existaient soit en Italie, soit dans les provinces. Mais quand on eut conquit les provinces, on défendit l'introduction des métaux en Italie (Pline, livre 33, chapitre 4).

Les mines appartenant à l'Etat étaient affermées aux publicains, du moins sous la république et aux premiers temps de l'empire (I, pr. dig., 3, 4). Quant aux particuliers, ils exploitaient eux-mêmes leur fonds moyennant une redevance de 1/10, redevance payée en nature et affermée aux publicains (Burmann, cap. 6, p. 106), Plus tard, au moment de la construction de Constantinople, l'on distingua le propriétaire du terrain et le propriétaire de la superficie et l'on put exploiter sous le sol d'autrui à charge d'une redevance de 1/10 au propriétaire de la superficie (3, c. XI, 6).

La recherche de l'or dans les eaux aurifères était libre. Mais on devait livrer chaque année au fisc une

quantité d'or brut et lui vendre tout l'or que l'on trouvait moyennant un prix fixé d'avance (Serrigny, dr. adm., II, p. 196).

Les publicains n'étaient pas seulement fermiers des impôts. Nous les voyons aussi affermer les domaines de l'Etat. Ils étaient aussi adjudicataires de travaux publics. En effet, on lit dans Valère Maxime (V, VI, 8) : *Quum secundo punico bello exhaustum ærarium, ne Deorum quidem cultui sufficeret, publicani ultro aditos censores hortati sunt ut omnia sic locarent, tanquam respublica a pecunia abunderet, seque præstituros cuncta; nec ullum assem, nisi bello confecto petituros polliciti sunt.* Or, il ne s'agit pas évidemment ici de fermiers d'impôts, qui loin de réclamer de l'argent à la république auraient dû lui en fournir. D'ailleurs, Tite-Live, rapportant le même fait, le prête aux adjudicataires de travaux (lib. XXIV, 18). Les sociétés vectigaliennes faisaient aussi la banque et s'occupaient de toutes les entreprises exigeant des capitaux considérables. Tite-Live (XXIII, 48, 49) nous montre les compagnies de Sardaigne et de Sicile, ne pouvant percevoir les impôts dans ces provinces qui avaient fait défection, s'occuper de transports militaires pour la République.

CHAPITRE II

DE L'ADJUDICATION DES IMPOTS ET DES RAPPORTS DES ADJUDICATAIRES AVEC L'ÉTAT

Nous nous proposons d'étudier dans ce chapitre comment se faisait l'adjudication, quelle était la durée du bail, comment les publicains se libéraient et quelles sûretés ils fournissaient, enfin qui pouvait être adjudicataire.

Avant l'adjudication, les censeurs dressaient un cahier de charges (*tabulæ censoriæ* ou *leges censoriæ*), contenant les clauses et conditions du bail (Cic. 1, *oratio agrar, contra Rullum ;* — Pline, 18, C. 3). C'était dans ce cahier de charges que l'on prévoyait le cas où la perception de l'impôt aurait été empêchée par l'ennemi (Cic. 5). La *lex censoria* était approuvée ou corrigée par le Sénat qui seul avait le droit de modifier ou de casser les contrats faits aux enchères (Polyb. VI, 17). Elle se renouvelait à chaque adjudication, mais il est probable que les mêmes clauses, se reproduisant

dans chaque cahier de charges, étaient devenues une loi administrative presque invariable. C'est du moins ce qui semble résulter de la loi (203, *dig. de verb. signif.* 50, 16), qui nous parle de la *lex censoria portus Siciliæ*. C'est ce qui expliquerait l'expression de Varron (II. *de rus.*) : *lege censoria committere.*

L'adjudication avait lieu à Rome sur le forum (Tite-Live, 43. C. 16) pour tous les impôts qui devaient être levés sur le territoire de l'empire. (Cic. ; *agrar. contra Rullum cap.* 21, 3). Cependant la Sicile avait le privilège de voir adjuger en Sicile même les impôts à percevoir dans cette province (Cic. Verr. III, 6-7).

La vente avait lieu aux enchères, au jour indiqué. Une pique (Hasta) était plantée au milieu du Forum.

Les enchères avaient lieu sous la présidence des censeurs, ce fait est établi par le nom même du cahier de charges et par divers textes (Tite-Live IV, 8, XI, 51. Cic. in Brut. 22, Varron, *de re rustica lib.* 2, C. 1) (1). Cependant quelques auteurs ont pensé que, notamment pour la *scriptura* les consuls avaient été chargés de cette mission. Boulenger (de vectigalibus P. R. cap. 10) s'appuie sur un passage de Suetone (Cœsar cap. XIX) qui nous rapporte qu'au moment de l'élection de César : *opera optimatibus data est ut futuris consulibus provinciæ minimi negotii, id est silvæ callesque darentur.* Mais Burmann (*de vectigalibus*, cap. VIII, p. 106) rectifie cette opinion erronée. Ce passage

(1) Sous le Bas-Empire, le contrôle des fermes fut confié au préfet du prétoire ou à ses remplaçants (vicarii). Mais si la compagnie sous-louait il est probable que l'intervention du *procurator Cæsaris* était suffisante.

veut simplement dire, qu'au lieu de désigner à César une province à gouverner, le Sénat, craignant son ambition, lui donna la surveillance des bois et des chemins publics, fonction qui n'avait aucun rapport avec la ferme de la *scriptura*. Il n'apporte donc aucun appui à l'opinion de Boulenger. Au contraire, des passages de Ciceron (in Brut. XXII) et de Varron (*de re rustic lib.* II. C. 1) nous montrent les censeurs affermant les forêts et les paturages publics. A défaut des censeurs, l'adjudication était faite devant les consuls et même les préteurs (Ovide, *epis, ex Pont. lib.* IV. ep. 5. V, 19; Tacite, *ann. lib.* 15-18; Seneque, *de brevitate vitæ*, chap. II).

L'adjudication avait lieu ordinairement aux ides de mars, parce qu'autrefois ce mois était le premier de l'année et que c'était celui où les magistrats entraient en fonctions (Macrob. I, Saturn. 12). Au contraire, les baux des maisons et des fonds de terre avaient lieu aux calendes de juillet (Burmann *de vectig.*, chap. VIII, p. 105).

L'impôt était, à l'origine, affermé pour cinq ans ou un lustre, durée de la magistrature des censeurs (3, § 6, dig. *de jure fisci*, 49, 14). Plus tard, sous les empereurs, la durée du bail fut réduite à trois ans (4 code *de vectig.* et *commissis*, 4, 61).

Le prix de la ferme devait être payé à l'époque convenue. A l'échéance, les agents de l'Etat pouvaient exiger la prestation due, les intérêts à raison de la demeure, et pouvaient même faire prononcer la résiliation du bail (10, § 1, Dig. 39, 4). Si les fermiers ne payaient pas, le

fisc mettait aux enchères sa créance contre eux avec toutes les sûretés qui y étaient attachées, et le *prædiator* — acquereur — pouvait agir contre le fermier, les cautions et même les *cognitores* (personnes chargées d'évaluer les sûretés réelles fournies par le publicain) (table de Malacca LXIV). Mais les fermiers ne devaient jamais que le prix fixé par les enchères, quelque bénéfice qu'ils eussent fait, grâce à des sous-locations (47, § 1, dig. *de jure fisci*, 49, 14). Au contraire, s'il y avait eu sédition et que les fermiers de l'Etat en aient souffert, l'auteur seul en était responsable. Cependant si c'était le légat du peuple romain qui eut nui aux publicains, le Trésor devait supporter la perte que ce fonctionnaire avait occasionnée.

Les publicains devaient fournir certaines garanties. A l'origine, ils ne donnaient que des cautions (*prædes*) qui étaient tenues aussi rigoureusement qu'eux. Mais, plus tard, la loi Pœtilia Papiria, en 326 avant J.-C., ayant rendu moins rigoureux l'engagement personnel du débiteur, on eut recours à des sûretés réelles, c'est la caution *prædibus prædiisque*. L'adjudicataire devait désigner des immeubles (*prædia subsignare*) qui étaient acceptés après expertise préalable faite par les *cognitores* responsables comme nous l'avons vu de leur évaluation. Quelquefois même on exigeait les deux sortes de sûretés : caution et *prædia*, ainsi qu'on en trouve la preuve dans une inscription de Naples, rapportée par Brisson (*de formulis*, L. VI, p. 516).

Outre ces sûretés conventionnelles, le fisc possédait un *privilegium inter personales actiones* qui lui permettait de passer avant tous les créanciers chirographaires, quelle que soit la date de leur créance. Mais ce *privilegium*

n'était pas suffisant, car le fisc se trouvait primé par les créanciers hypothécaires et n'avait aucun droit contre les tiers détenteurs. D'où le débiteur demeurait libre d'hypothéquer et de vendre. Aussi, sous les empereurs, on donna au fisc une hypothèque qui d'ailleurs n'était pas privilégiée et prenait rang à sa date (8, Dig. *qui potiores*, 20, 4). Mais à partir de l'année 214, le fisc a une hypothèque générale pour le recouvrement du bail des impôts (46, § 2. Dig. *dejure, fisci* 49, 14-1, C. *in quibus causis*, 8, 15).

La loi *Julia de vicesima hereditatum* avait établi des garanties spéciales. Le fermier était tenu sur tous ses biens présents et à venir, ainsi que nous l'indique un fragment du *de jure fisci*, rétabli par Boeking. De plus, il fallait des cautions qui étaient aussi tenues sur tous leurs biens. Gaius (III, § 125) nous apprend même que pour cet impôt, on écartait la limitation de la loi Cornelia qui empêchait que la même personne pût s'obliger pour le même débiteur envers le même créancier dans la même année, au delà d'une certaine somme.

Pour pouvoir être adjudicataire, il fallait d'abord être citoyen romain, d'où exclusion des esclaves ainsi que des étrangers. Ceci ressort de la définition du publicain donnée par Asconius Pedianus (*romani homines*). Cependant Cicéron (Verr., III, 34) nous apprend que les Siciliens pouvaient être adjudicataires des impôts à lever dans leur province.

Etaient encore exclus les magistrats, afin d'éviter les collusions : Cicéron reproche à Verrès d'avoir fait partie d'une société de publicains (Verr., III, n° 36) ; les individus per-

dus de mœurs ou de condition abjecte (Verr., III, n° 20) ; les tuteurs et curateurs, probablement pour qu'il n'y ait pas deux privilèges (Une décision de l'empereur Sévère, citée par Modestin (49. Dig. 19, 2), déclare que le tuteur qui aura caché sa qualité pour devenir adjudicataire sera condamné comme faussaire) ; les reliquataires d'une précédente ferme, à moins qu'ils n'aient payé le reliquat (9, § 2. Dig. 39, 4) ; les débiteurs du fisc ou de la république, à moins qu'ils ne fournissent des répondants (9, § 3, Dig. 39, 4) ; les mineurs de 25 ans, de peur qu'il n'invoque le *beneficium œtatis ;* sous le Bas-Empire, les décurions. Enfin, les censeurs excluaient quelquefois certains publicains précédents adjudicataires (Tite-Live, 43, 26). On ne sait si les femmes pouvaient affermer les impôts. Cependant une loi (47, Dig. *de jure fisci*, 49, 14) parlant d'une certaine Moschis, débitrice du fisc nous paraît favorable à l'opinion affirmative soutenue par Cujas.

Les enchères étaient libres et personne n'était obligé d'affermer les impôts (9, § 1. Dig. 39, 4). Cependant Paul nous apprend, à la loi 11, § 5. Dig. 39, 4. que si l'on ne trouvait pas à louer au même prix que dans la période précédente, les anciens adjudicataires étaient obligés de reprendre le bail. Cette règle spéciale fut supprimée par Adrien (3, § 6. Dig. 49, 14), et Constantin revient sur cette suppression (4, Cod. *de vectig.* 4, 61).

A offres égales, l'ancien fermier avait-il un droit de préférence ? Pour les fermiers des terres publiques,

le droit existe (4, Code *de locati*, 11, 70). Pour les impôts, nous ne rencontrons aucun texte, mais il est probable qu'il existait (Mathœus, *de auctionibus*, lib. II, cap. 2).

CHAPITRE III

CONSTITUTION DE LA SOCIÉTÉ VECTIGALIENNE
SES CARACTÈRES PROPRES

Les sociétés de publicains n'ont pas dès les premiers temps de leur existence, atteint le degré d'importance qu'ils possèdent au temps de Cicéron et n'ont pas eu toujours la même organisation. Nous pouvons même à ce sujet distinguer deux périodes : la première irait des lois agraires (376 avant Jésus-Christ) à la conquête de la Sicile (241 avant Jésus-Christ). Pendant cette période, les impôts commencent à devenir productifs. Mais ils ne sont pas encore assez importants pour exiger une grande unité de direction. Il faut surtout pouvoir déjouer la fraude. La deuxième, qui va de la conquête de la Sicile aux premiers temps de l'empire est la belle période des sociétés. A ce moment elles sont riches, puissantes et la multiplicité des affaires demande une grande unité de direction.

Sous la première période, le but à atteindre est ainsi que nous l'avons dit, de pouvoir recouvrer l'impôt et déjouer les fraudes. Pour cela, il n'y a rien de tel que l'œil du maître : il faut que les agents de perception soient des associés ayant intérêt à la prospérité de l'entreprise. D'autre part, la ferme n'est plus une occupation parvenant tout au plus à faire vivre l'adjudicataire, c'est une spéculation pouvant produire des gains considérables. Aussi la caution demande, en compensation des chances courues par sa fortune, une part dans les bénéfices. Quelquefois même elle s'immisce dans l'administration de la société et dans ce cas, elle est un véritable associé.

La société se trouve composée de trois éléments : 1° un ou plusieurs adjudicataires (*manceps*) ; 2° une ou plusieurs cautions (*præs*) et enfin 3° un ou plusieurs associés (*socius*). Ces derniers se réunissent aux *mancipes* et aux *prædes* après l'adjudication et prennent aussi part à la levée de l'impôt. L'existence de ce dernier élément ressort avec évidence du texte même de l'interdit de *loco publico*. Cet interdit est évidemment ancien (13 § 7. dig. de inj. 47, 10). Or, nous lisons au *Principium* et au § 2 de la loi 1 dig. 43, 9. : *Prætor aït : Quominus loco publico, quem is cui locandi jus fuerit fruendum alicui locavit ei, qui conduxit sociove ejus e lege locationis frui liceat vim fieri veto. — Sed si simul veniant ad interdictum movendum ipse qui conduxerit et socius ejus, magis est, ut ipse conductor præferatur.* Or il est évident que par *socius*, le texte entend l'associé de simple gestion. Autrement il ne lui préférait pas le *conductor* quand ce dernier vient en concours avec lui.

Nous remarquons dans les sociétés de cette période diverses dérogations aux règles ordinaires.

Une première dérogation est établie par l'interdit : *de loco publico fruendo.* C'est que l'associé jouit *ipso jure* d'une action directe contre les tiers, sans qu'il soit besoin d'une *procuratio in rem suam.* Et la même faveur existe au profit des *prædes* (table de Malacca, chapitre 65). On a essayé de nier l'existence de ce privilège au profit du *socius.* D'après M. Alexander Xenopolus, § 18 et 19, il s'agirait du *præs socius.* Ce dernier étant, comme *præs*, tenu envers l'Etat, et, comme *socius*, associé au *manceps*, se trouverait par la réunion de ces deux qualités assimilé au *manceps* et aurait, d'après les règles mêmes du droit commun, une action contre les tiers.

Mais d'abord nous croyons avoir prouvé plus haut que l'expression de *socius* employé dans le texte de l'interdit désigne l'associé de simple gestion. De plus il est tout à fait inutile de chercher à expliquer cette action par les principes généraux, Ulpien nous indiquant lui-même (1 § 1, dig. 43. 9) qu'elle est donnée *utilitatis causa*, c'est-à-dire contrairement aux règles ordinaires. Enfin l'auteur que nous combattons s'efforce de réduire à zéro la valeur active du simple *socius* et du simple *præs* ; à ne consulter que les principes généraux, il a parfaitement raison : puis, cela fait, il additionne ces deux zéros et il trouve une unité ; le *præs* étant garant et le *socius* étant participant à la gestion, on forme en les unissant un *manceps* ! Le *præs* est en rapport avec l'Etat comme garant d'une somme à payer, comme débiteur éventuel : c'est une qualité tout à fait en dehors de la qualité de *manceps* ou acquéreur de droits, que si le *præs* se fait associer par le *manceps* il aura alors une action ; mais

sera-ce parce qu'il est déjà caution ? Evidemment non, c'est simplement parce qu'il est *socius*, mêlé à l'administration et que cette action directe est nécessaire pour simplifier la gestion.

La deuxième exception ressort de la loi (9 § 4, dig. *de publ.* 39. 4). L'associé peut obtenir que son co-associé incapable n'administre pas. Si ce dernier n'a apporté dans la société que son industrie, cette mesure équivaut à une expulsion ; si, outre son industrie, il a mis des capitaux dans le fond commun, il n'aura plus qu'une part dans les bénéfices, part fixée par la décision qui prononcera sa mise en inaction.

Le sens que nous venons de donner à la loi n'est pas admis par tous les auteurs. M. Alexander Xénopolus, § 17, prétend que cette loi prévoit le cas d'une adjudication faite en commun : comme les adjudicataires sont tenus conjointement envers l'Etat, il est juste qu'ils puissent demander le transfert sur leur tête de la part de l'incapable, pour ne pas voir augmenter, sans recours possible contre ce dernier, la part proportionnelle du prix qu'ils auront à payer. Mais l'auteur traduit *socii* par adjudicataires conjoints, sens que nous n'avons jamais vu donner à ce mot.

D'autres pensent que ce texte vise une société vectigalienne de la deuxième période. L'administration étant divisée, un des administrateurs devient insolvable. Les autres associés peuvent demander le transfert sur la tête de l'un d'eux ou sur la tête de tous de la part de l'insolvable (Pothier, *Pandectes*, livre 39, titre 4. — Mathœus, *De auctionibus*, livre 2, cap. 6). Mais cette opinion a le tort de corriger ce texte en traduisant *idoneo* par insolvable. D'autre part, je ne comprends pas pourquoi le texte pré-

voit le cas d'administration séparée, car, lors même que l'administration n'est pas séparée, les associés ont intérêt à l'éloignement de leur collègue insolvable. Enfin, dans cette période, il est probable que le *magister*, appuyé par le conseil des associés, aurait bien suffi pour enlever l'administration et il n'y avait pas besoin d'un recours aux tribunaux.

Il est probable qu'on pouvait suppléer à la clause portant que la mort de l'associé ne dissoudrait pas la société. Enfin la société devant durer pendant tout le bail, on ne peut se retirer, durant cette période, sans motifs légitimes.

Deuxième période. — Nous avons déjà dit qu'il fallait à ces sociétés une grande unité de direction. Ce que l'on veut surtout, c'est un chef habile, intègre, sachant donner une grande impulsion à la société. Les agents sont pris en dehors des associés. Ce sont de simples salariés, désignés dans les textes par cette expression, *qui operam dant publicanis*. Quelquefois même, ce sont des esclaves. Tout ce qu'on demande à l'associé, c'est son argent, aussi sa personne n'est plus prise en considération et la société devient une société de capitaux.

Voici comment ces sociétés prennent naissance. Plusieurs personnes se rendent adjudicataires des impôts et se trouvent avec les cautions, *prædes*, tenues solidairement envers l'Etat du paiement du prix d'adjudication. Ces personnes désignées dans les textes sous le nom de *mancipes*, *auctores*, étaient généralement les premiers parmi les chevaliers, et Polybe (livre 6, cap. 15) les appelle

principes publicanorum. Les *mancipes* étaient généralement plusieurs. Les Romains, en effet, avaient pour habitude de répartir entre plusieurs entreprises leurs chances de gain ou de perte. Nous voyons d'ailleurs une inscription funéraire faire un titre de gloire au défunt d'avoir pu suffire seul aux obligations de l'entreprise.

Une fois l'adjudication faite, les *mancipes* rédigeaient les statuts, fixaient leur part dans les profits et appelaient tous ceux qui voulaient s'unir à eux. Ces nouveaux associés, nommés *affines*, n'avaient pas à administrer et devaient simplement fournir des capitaux, ils avaient droit en retour à une part des bénéfices. Il est probable cependant que dans des cas tout à fait exceptionnels, ils étaient convoqués aux assemblées générales. L'on ne comprendrait pas autrement pourquoi une *lex censoria* citée par Tite-Live (Ann. 43, 16), défendait à certains précédents adjudicataires d'être même *affines*. De plus, un texte de Cicéron (Verr. II, 71), nous fait remarquer que Carpinatius, *pro-magister* de Sicile, voulant faire disparaître des registres de la société certaines lettres compromettantes, mesure évidemment excessivement grave : *multitudine sociorum remota, decumanos convocat*. Les termes mêmes employés par l'auteur nous prouvent que Carpinatius, en ne réunissant que les principaux d'entre les associés, a violé les règles ordinaires.

La société étant constituée, on procédait à la nomination d'un *magister*. Le *magister* était celui qui était chargé de l'administration de toute la société. Nommé probablement

pour un an, il pouvait être pris soit parmi les associés, soit en dehors d'eux. Il représentait la société vis-à-vis des tiers. La loi (14 *de pactis*, *dig.* 2, 14) nous le montre faisant des pactes sur les créances et les dettes de la société. C'était lui qui convoquait le conseil qui devait l'éclairer ainsi que l'assemblée générale, dans les cas où cela était nécessaire.

Il était tenu par l'action de mandat envers les associés. Aussi généralement il gardait copie des livres (Verr. III, 74).

Le *magister* est représenté dans les provinces par des *promagistri*. Enfin au-dessous des *magistri* et des *promagistri*, nous trouvons ces agents salariés dont nous avons parlé plus haut.

Les sociétés de publicains sont régies par certaines règles spéciales.

1° Les parts des *affines* sont cessibles par le moyen d'une *procuratio in rem suam*. Ce point est établi par deux textes de Cicéron (*in Vatin.* 29; *Pro. Rab. Posth.* 7). D'ailleurs rationellement rien ne s'oppose à cette cession. L'*affinis*, en effet, dès qu'il a fourni sa part du fonds social, n'est plus tenu d'aucune obligation envers la société. Il se trouve simplement avoir un droit aux bénéfices et éventuellement à la restitution du capital, droit qu'il possède en qualité de possesseur de l'entité juridique acquise par lui au moyen de la somme versée à la société.

2° La Société ne peut être dissoute que par une volonté exprimée dans une assemblée générale ou par un ordre du pouvoir souverain. Ici nous ne rencontrons plus les

causes ordinaires de dissolution : mort, *capitis deminutio*, retraite d'un associé. Ces causes auraient empêché la société de faire des opérations importantes et auraient été nuisibles à l'Etat. Nous devons même admettre que la société ne se trouvait pas dissoute par l'expiration du bail. Ces sociétés, en effet, dissoutes périodiquement chaque cinq ans, n'auraient pas acquis la puissance qu'elles ont eue ? Enfin lors même qu'elles n'étaient plus chargées de la ferme des impôts, elles avaient un autre champ d'action : elles faisaient la banque, s'occupaient des travaux publics et de toutes les entreprises exigeant des capitaux considérables. D'ailleurs, en faveur de notre opinion, nous avons un texte de Tacite (ann. 13, 50) qui fait remonter ces sociétés au temps où la liberté était entière, ce qui leur suppose une existence d'au moins 150 ans.

La Société, disons-nous, ne finissait pas par la mort de l'associé. Quelle était la situation de l'héritier ? Il nous faut consulter les lois 59 et 63 § 8, dig. 17. 2. Si l'associé n'était qu'un bailleur de fonds, pas de difficulté, l'héritier le remplaçait. S'il était adjudicataire, il faut distinguer : tout d'abord l'héritier était responsable envers l'Etat comme son auteur. Il le remplaçait aussi comme simple capitaliste, à moins que les associés après lui avoir refusé l'administration, n'estimassent qu'il valait mieux dissoudre la société (loi 150, dig. 17. 2). Enfin pour être administrateur il devait être *adscitus* (63, 8, dig. 17. 2).

La plupart des auteurs admettent aussi que ces sociétés auraient joui de la personnalité morale. Nous voyons, en effet, disent-ils, les textes distinguer les sociétés *vectigalium* des autres sociétés désignées sous le nom de *societates privatæ* (59, dig. ; 17, 2). On lit dans Tacite (ann. XIII.

50) ; *plerasque societates a consulibus et tribunis plebis constitutas, acri etiam populi romani tum libertate.* Or n'est-ce pas là l'autorisation nécessaire pour donner à une société la personnalité morale. L'importance même que ces sociétés avaient au temps de Cicéron rend bien vraisemblable cette idée qu'elles formaient des personnes morales. Enfin Gaius (I, dig. *cujuscunque*, 3. 4), les citent comme formant un *corpus*.

S'il en était ainsi il y aurait là une troisième différence avec une société ordinaire. Mais je crois avec M. Max Cohn (*Zum romischen vereinsrecht : ueber die societates und die collegia der staats pœchter*) que la personnalité morale ne leur a jamais été accordée. Tout d'abord il ne faut pas confondre la situation des sociétés vectigaliennes au temps de Cicéron, avec leur situation sous les Empereurs. Sous Cicéron, en effet, elles étaient puissantes, chargées du recouvrement d'impôts productifs et possédaient un personnel considérable: ce qui rendait très utile l'existence de la personnalité, tandis que, sous les empereurs, elles ne sont plus chargées que de la perception d'impôts peu productifs, et le nombre de leurs membres se trouve quelquefois réduit à deux. La personnalité morale se comprend donc, s'impose même sous Cicéron, tandis que sous les empereurs, elle ne présente plus guère d'utilité. Or, à l'époque du grand orateur romain, aucun texte ne désigne ces sociétés sous le nom de *corpus* et rien ne nous permet de leur supposer la personnalité morale. Car les Romains avaient une législation matérialiste qui ne s'est élevée que plus tard aux idées abstraites.

Mais du moins, à l'époque des jurisconsultes, la personnalité existait-elle? Pour le soutenir, on nous dit que l'on distingue les sociétés vectigaliennes des *societates privatæ*,

et qu'elles sont désignées sous le nom de sociétés publiques. Mais jamais aucun texte ne les appelle *societates publicæ*, et l'on comprend parfaitement, sans admettre l'existence de la personnalité, la distinction faite par la loi (59, pr. dig. *pro socio*, 17, 2), entre les sociétés ordinaires et les sociétés vectigaliennes. Ces dernières, en effet, n'admettent pas tous les cas de dissolution des sociétés ordinaires. Le passage de Tacite n'est pas plus concluant. Néron voulait supprimer les *vectigalia*, mais le Sénat lui fit remarquer qu'il enlèverait par là les ressources nécessaires à l'empire et que, d'ailleurs, la plupart des sociétés de publicains remontaient aux consuls et aux tribuns du peuple : les *patres conscripti* avaient l'intention d'indiquer par là que les impôts dont on se plaignait avaient été créés à une époque où Rome était sous un gouvernement libre. Le texte n'a donc nullement pour but d'établir que ces sociétés avaient été constituées par les consuls ou les tribuns du peuple. Le sens que nous venons de donner s'impose si l'on rapproche la suite du passage : *reliqua mox ita provisa est ut ratio quæstuum et necessitas erogationum, inter se congruerent.*

Il ne reste plus aux partisans du système de la personnalité que le texte de Gaius (I. pr. dig. 3, 4) qu'on interprète généralement en ce sens qu'il n'est pas permis à tout le monde de fonder une société jouissant de la personnalité juridique, comme les sociétés de publicains. Mais cette interprétation présente quelques difficultés : tout d'abord nous n'avons jamais vu l'expression de *societas* employée pour désigner une société jouissant de la personnalité morale. Mais, en admettant même cette traduction, l'on ne comprend pas pourquoi l'on exige l'autorisation du gouvernement pour donner le *corpus* aux sociétés

de publicains. L'on avait un moyen bien plus simple pour les empêcher même de se former, c'était de ne pas traiter avec elles. Car leur but principal était toujours la ferme des impôts et ce n'était qu'accessoirement qu'elles faisaient d'autres opérations. Or si nous nous reportons au texte des *basiliques*, nous voyons cette expression de *societas* traduit par le mot : εταιρία, qui correspond exactement au terme latin *sodalitium* : société n'ayant aucun but pécuniaire et étant plutôt une société de secours mutuels. Le texte de Gaius devient alors beaucoup plus clair, l'on comprend l'expression de *cujusque alterius* placé au § 1 qui indique qu'il s'agit de deux mots se complétant l'un par l'autre. Il y aurait donc dans ce texte une interpolation de Justinien, provenant, sans doute, de ce que, à son époque, les *sodalitia* étaient défendus (1, pr. dig. *de colleg. et corp.* 47, 2). D'ailleurs l'existence de ces *sodalitia* est établie par diverses inscriptions citées par Nigebaur (Dacien p. 25, 205, 161, 181).

CHAPITRE IV

RAPPORTS DES PUBLICAINS AVEC LES IMPOSÉS

Le contribuable pouvait se refuser au paiement de l'impôt. Il pouvait aussi, dans le cas où les droits n'étaient exigibles que lorsque les publicains avaient connaissance du fait imposable, chercher à frauder en omettant de faire la déclaration qui lui était prescrite, ou bien en diminuant la valeur de la matière imposable. Nous devons donc rechercher quels étaient les moyens d'exécution contre le contribuable récalcitrant, comment les publicains arrivaient à la découverte des droits celés, quels étaient leurs moyens de contrôle et quelles peines étaient infligées aux contrevenants.

Les moyens d'exécution ne furent pas toujours les mêmes. A l'origine, ainsi que nous l'apprend Gaïus, (C. IV, 28,) le publicain pouvait pratiquer une saisie ou prise de gage contre le débiteur. Cette saisie, désignée par le terme de

pignoris capio et rangée, bien qu'avec quelques hésitations dans les *legis actiones*, pouvait, d'après le § 29 de Gaïus (*loco citato*), avoir lieu *extra jus*, c'est-à-dire en dehors de la présence du magistrat, même en l'absence de la partie et même un *dies nefastus*. Mais ce mode de procéder avait disparu sous Gaïus, (C. IV, § 32), et il était remplacé par une action fictice qui obligeait le débiteur à payer au publicain la somme même qu'il aurait dû verser autrefois pour recouvrer l'objet saisi. A quelle époque s'opéra cette transformation ? Nous n'avons pas, sur cette question, de données certaines. M. Accarias (*Précis de droit romain*, tome II, n° 747), prétend que la *pignoris capio* existait encore à l'époque de Cicéron, et il invoque, à l'appui de son opinion, un texte des *Verrines*, (C. III, §11,) dans lequel on lit ces mots : *publicanus petitor ac pignerator*. Elle aurait donc survécu à la loi Æbutia, et n'aurait été abrogée que par les *leges Juliæ*. Mais le texte me semble précisément contredire cette assertion, en effet, le terme de *petitor* nous indique que le publicain devait se présenter devant le magistrat et qu'il y avait ainsi une véritable action.

Les publicains avaient-ils des moyens de contrainte ? M. Troplong (*Préface au contrat de société*) le soutient en traduisant par contraintes l'expression de *custodias* qui se trouve dans Cicéron (*de prov. pro consulis*, 5). Mais *custodiæ* signifient magasins, ainsi que le prouve un passage du discours *pro lege Manilia*, (§ 6.)

Nous n'avons malheureusement que peu de renseignements sur les modes de découverte et de contrôle dont pouvaient user les publicains, ainsi que sur les diverses

pénalités édictées par les lois fiscales. Nous savons seulement, par un passage du *Panégyrique de Trajan* (C. 40), qu'avant ce prince les publicains avaient un droit de contrôle sur les dépenses funéraires qui se déduisaient de l'actif de succession pour le paiement de la *vicesima hereditatum*. — Nous savons aussi que les *vicesimarii* (publicains ayant affermé la *vicesima manumissionum*) avaient droit d'évaluer l'esclave affranchi. — Burmann suppose que, pour la *scriptura*, tout bétail non déclaré tombait en commise (1) et pouvait être placé dans un parc isolé (*de vectigalibus*, Chap. IV, p. 44). Enfin, il est probable que les publicains n'étaient mis sur la trace des impôts exigibles que par les délateurs; car c'est encore le seul procédé employé à l'époque de Justinien (I, pr., dig., *de jure fisci*, 49, 14).

Les notions que nous possédons sur les *portoria* sont plus complètes. Le contribuable devait déclarer non seulement les marchandises soumises à l'impôt, mais encore celles qui jouissaient d'une exemption spéciale, probablement afin que le publicain puisse s'assurer si réellement la marchandise n'était pas soumise au droit. C'est ce que nous apprend la loi (16, § 3, dig. *de publicanis*, 39, 4) qui oblige le contribuable à déclarer les *mancipia usualia*. D'ailleurs, les *portitores* avaient le droit de visite. Ils pouvaient ouvrir les ballots et décacheter les lettres. Enfin, ils interrogeaient les voyageurs, les accablant de questions indiscrètes afin de savoir s'ils ne passaient rien de sujet aux droits. Dans une comédie de Plaute, Menechme, impatienté des questions continuelles de sa femme, s'écrie qu'il

(1) Nous verrons plus loin le sens de ce mot.

a épousé un *portitor* (Plaute, Menechme, acte I, scène 2, vers 5 à 9).

L'on pouvait payer de suite ou bien il était fait crédit.

Le défaut de *professio* (déclaration) entraînait la commise alors même qu'il y aurait eu ignorance de la part du contribuable (16 § 3 et 5. dig. *de publicanis*. 39, 4), pourvu que le publicain n'ait pas cherché à tromper une personne voulant faire une déclaration complète (16 § 6. dig. *eod. loco*). Cependant, en cas d'ignorance, on pouvait éviter la commise en payant un double droit (16 § 10. dig. *eod. loco*). — De plus la confiscation était encourue avec la peine capitale en cas de fabrication d'objets sujets à monopole, ou de la sortie d'objet dont l'exportation était défendue. Il en était de même si l'on plaçait sur un navire des marchandises prohibées et le navire lui-même tombait en commise si ce chargement avait eu lieu du consentement du propriétaire du navire (11 § 2, dig. *eod. loco*).

Cependant, il y avait quelques adoucissements à ces règles. Nous avons vu le cas d'ignorance, toute peine était remise au pupille qui payait dans les 30 jours (7 § 1. dig. 39. 4), il en était de même du militaire.

La commise avait pour effet de faire attribuer au fisc la propriété de l'objet non déclaré. C'était un cas d'acquisition *lege*. Le publicain saisissait la marchandise et la confiscait jusqu'au jugement de la revendication ou *persecutio illicitarum mercium*. Il pouvait d'ailleurs agir contre tout détenteur et même contre l'héritier, car le fragment (16 § 13, dig. *eod. loco*) qui semble contredire cette opinion, suppose non un cas de confiscation, mais la réclamation du double droit qui était une sorte d'action personnelle pénale. Si la chose avait été supprimée par

dol, le prix en était dû au fisc, ce dernier ne perdait son droit de revendication que quand la chose avait péri par cas fortuit, ou bien pour l'esclave quand il avait été *jure manumissus ante questionem motam* (I. code *de vectigalibus* : 4. 61). Pothier explique cette règle par le respect de la liberté, mais M. Humbert insistant sur ce mot *jure manumissus*, prétend qu'il s'agit d'un affranchissement fidei-commissaire. En effet, dit-il, dans ce cas on peut affranchir même si on ne peut aliéner et, si l'esclave a été livré à un tiers fût-ce à la suite d'une confiscation, l'acquéreur doit ou l'affranchir ou le rendre au vendeur pour qu'il l'affranchisse.

L'objet saisi était vendu aux enchères, cependant dans certains cas, notamment quand il s'agissait d'un esclave excessivement utile ou bien qui avait commis quelque crime (1) le contribuable pouvait le reprendre en payant l'estimation, (16. pr. et § 1. dig. 39. 4).

La durée de l'action pour la revendication des *commissa* du fisc était de cinq ans (2 code *de vect.* IV. 61), mais l'action une fois intentée empêchait la déchéance. Nous savons déjà que d'après un édit de Néron (Tacite, annale XIII, 51), les publicains devaient agir dans l'année pour toutes les réclamations à faire valoir contre les contribuables.

Ainsi que nous venons de le voir, les publicains pouvaient avoir à réclamer au contribuable le montant de l'impôt, ou des objets confisqués. Il pouvait aussi y avoir des contestations relativement à l'application du tarif ou à

---

(1) Dans ce cas le *procurator Cæsaris* décidait s'il y avait lieu de rendre l'esclave.

la quotité de l'impôt. Il est vrai que pour la dîme, les publicains faisaient souvent avec les contribuables des pactes sanctionnés, sauf de l'équité, par l'édit du gouverneur de la province et qui fixaient le mode, le lieu, le jour du paiement, la quantité de blé dû. Ces pactes étaient portés sur les registres de la société (Cic. Verr. III. 63). Mais là encore il pouvait y avoir lieu à discussion, car les registres ne faisaient pas foi complète, (7 code *de probationibus*, IV, 19). En général toutes ces questions étaient tranchées par le tribunal civil ordinaire et le contribuable jouissait de la règle (*actor sequitur forum rei*) (Cic. Verr. III, 40).

Ce tribunal se décidait d'après l'usage (4 § 2. dig. 39, 4). Il y eut cependant une exception de compétence en cas de *commissa*. A l'origine, il est vrai, la chose était jugée par un tribunal civil ordinaire (Dion Cassius, VII, 23). Mais dans la suite, comme le *commissum* tombait dans le trésor impérial, l'on créa des juridictions spéciales, la chose fut jugée à Rome par un préteur spécial et en province par le *procurator Cœsaris*, l'appel était porté à Rome devant le *prœfectus urbi* et pour tout autre cas, devant l'empereur. Enfin en cas d'interprétation législative, l'on s'adressait au Sénat, d'après ce que nous apprend Cicéron (*ad Atticum* II, 16).

CHAPITRE V

PUISSANCE ET EXACTIONS DES PUBLICAINS

ÉDITS DES PUBLICAINS

Les publicains forment, du moins à l'époque la plus belle de l'histoire de leurs sociétés, c'est-à-dire depuis la conquête de la Sicile jusqu'aux premiers temps de l'Empire, une véritable ploutocratie, une caste riche, redoutée, influente. Nous voyons Cicéron s'applaudir de l'affection que lui portent les publicains (*Cic. ad fam. lib.* 9 *in fine*; *ad Att. l. VI, ép.* 2). Ailleurs il se félicite d'avoir été choisi pour patron par une de ces sociétés (*ad. famil. livr.* 13 *ep.* 65). Dans une autre lettre (*pro domo*, 74) il recommande à Lentulus de ne point les blesser et de chercher à se les rendre favorables. En 59 avant Jésus-Christ, César ayant proposé au Sénat d'accorder à une de ces sociétés de publicains une remise de 1/3 sur le prix du bail (Suetone, *Cæsar*, c. 20), le même Cicéron, bien qu'à ses yeux cette

mesure soit odieuse, ne manque pas de la défendre et blâme l'imprudence de Caton qui ose la combattre (Cic. *ad. Att.* 1, 17).

C'est que les publicains se recrutaient parmi les chevaliers romains. Cette classe, composée des plus riches parmi les plébéiens, composée aussi de la noblesse des pays conquis, qui avait perdu sa situation politique, mais non sa fortune, était active, intelligente. Vivant en contact perpétuel avec les patriciens, ils en obtenaient parfois certaines concessions. Tite-Live (c. II, 1) nous rapporte, en effet, qu'après l'expulsion des rois, le Sénat admit dans ses rangs les premiers de l'ordre équestre. Mais leur activité se tourna surtout vers le négoce et bientôt leur richesse dépassa de beaucoup celles que pouvaient espérer les patriciens.

Ces derniers, en effet, ne pouvaient, quand ils étaient magistrats, concourir aux entreprises les plus fructueuses. Plus tard, en 238 avant Jésus-Christ, une loi *Claudia*, défendit aux patriciens d'avoir un vaisseau capable de faire le commerce, enfin la loi *Julia repetundarum* étendit la prohibition de la loi *Claudia* en leur interdisant de prendre part aux entreprises publiques.

A partir de ce moment, tous les moyens d'enrichissement furent aux mains des seuls chevaliers : recouvrement d'impôts, entreprises de transport, de fournitures ou de travaux publics. Aussi voyons-nous les chevaliers se charger, pendant la première guerre punique, de toutes les fourni-

tures à faire à l'armée d'Espagne, en acceptant d'être remboursés dans des temps plus heureux (Tite-Live, liv. 33, 48, 49). L'année suivante ils firent des offres analogues pour les entreprises publiques (Tite-Live, liv. 24, 18).

Influente déjà par ses richesses, cette classe reçut de Caius Gracchus une véritable importance politique le jour où grâce à lui (123 av. J.-C.) ses membres siégèrent en concours avec les sénateurs ou peut être à leur exclusion pour juger les *questiones perpetuæ* (affaires criminelles).

Dès lors, ils forment, ainsi que le dit Pline (hist. nat. 33, 8) un nouvel ordre. Ils sont puissants, respectés et trop souvent déshonnêtes : dans cette guerre contre Carthage que nous venons de rappeler plus haut, ils chargent des navires d'objets hors de service, les font couler, viennent réclamer le paiement des vivres que ces navires étaient censés contenir et le Sénat, par prudence politique, feint d'ignorer le véritable état de choses (Tite-Live, 35, 3). L'année romaine pouvait comprendre des jours intercalaires et les pontifes allongeaient ou raccourcissaient l'année au gré des publicains (*Ammien. Marcellin.* 26, C. 1). Relisez le portrait que fait Cicéron de *Rabirius Posthumus* (Cic. *Pro Rab. Posth.*, 2) ! Voyez dans les Verrines (III. 41) quel était l'esprit de corps des publicains !

Dans les provinces, leurs exactions ne connaissaient pas de bornes. Tout d'abord à l'origine, le tarif des *portoria* étant tenu secret (il ne fut rendu public que par Néron), il leur était facile de rançonner le contribuable. D'ailleurs, les gouverneurs de provinces, ou bien étaient leurs complices comme Verrès (II, 70-75), ou bien par faiblesse n'osaient sévir (Verr. III, 41). C'est que le gouverneur intè-

gre qui voulait empêcher ces rapines, était à la fin de sa magistrature, accusé de concussion et comme tel traduit devant les collègues de ceux qu'il avait chatié. Sa condamnation était certaine. *Rutilius*, lieutenant de *Mutius Scævola* en Asie, accusé ainsi et exilé, se retire dans cette même province qu'on l'accuse d'avoir pillée et y est reçu comme un bienfaiteur (Diodore, 37, 5 ; — Valère Maxime VI, 44). Lucullus qui, lui aussi, avait inquiété les publicains, ne put obtenir de faire la guerre contre Mithridate.

Aussi les publicains sont-ils détestés dans les provinces. L'évangile nous fait connaître quel était, à leur égard, les sentiments des juifs. On demandait à Théocrite quelle était la plus terrible de toutes les bêtes, il répondit : « L'ours et le lion entre les animaux des montagnes, les publicains et les parasites entre ceux des villes ». Enfin nous lisons dans Tite-Live (XLV, 18) ces paroles : *Ubi publicanus est ; ibi aut jus publicum vanum, aut libertatem sociis nullam esse.*

Cette situation avait attiré l'attention du prêteur qui s'était efforcé de mettre un frein aux violences, aux rapines et aux injustices qui se commettaient. Les diverses mesures prises à cet égard nous sont connues par divers textes épars dans le Digeste au titre de *Publicanis et vectigalibus et commissis.*

Le passage le plus important que nous possédions se trouve à la loi (1, pr. dig. 39, 4) et est ainsi conçu : *Quod publicanus, ejus publicani nomine, vi ademerit quodve familia publicanorum, si id restitutum non erit, in duplum, aut si post annum agetur in simplum, judi-*

cium dabo. Item si damnum injuria furtumve, factum esse dicetur judicium dabo. Si id ad quos ea res pertinebit, non exhibetur in dominos sine noxæ deditione judicium dabo. D'après un auteur allemand, M. Max Cohn, ce texte ne serait pas le texte même de l'édit. Ce serait la réunion de deux édits bien différents. Le premier, qui aurait été connu sous le titre de *de vi publicanorum*, comprendrait la première phrase de la loi. Le second, *de furtis familiæ publicanorum*, comprendrait la seconde phrase et daterait de l'empire.

Ce savant romaniste fait remarquer que la deuxième phrase de la loi est reproduite avec quelques divergences, mais encore dans son identité à la loi (12, § 1, *eodem titulo*). Or la rubrique de cette dernière est le titre 38 de l'édit, tandis que celle de la loi I est le titre 55. Or, nous ne pouvons admettre que Justin ait parlé du vol dans deux endroits différents. D'après Rudorff, il est vrai, il y aurait eu dans l'édit un titre général sur les publicains et leurs impôts qui aurait été précisément ce titre 55. Mais son existence n'est nullement démontrée. On ne peut, en effet, tirer argument de la loi (1, § 1, *eodem titulo*), ce texte voulant simplement dire que le titre dont il est question traite des publicains, mais n'indiquant nullement qu'il traite des questions générales sur les publicains. On ne peut s'appuyer non plus sur la rubrique de la loi 5 : *ad edictum prætoris urbani titulo de publicanis*, Gaius ayant parfaitement pu adopter pour son commentaire d'autres divisions que celles de Justin dans l'édit lui-même. L'existence de ce chapitre préliminaire fut-elle d'ailleurs démontrée, la citation faite au titre 55 devrait être la reproduction de celle faite au titre 38. Or nous remarquons d'assez grandes divergences de rédaction. De plus, il y a

dans le texte cité par Justinien à la loi 1 des interpolations évidentes. L'expression de *ejus publicani nomine* n'a aucun sens, et si nous admettons l'opinion commune qui veut que *publicani* soit mis pour *publici*, le mot *ejus* reste toujours inutile. Cette incise devait probablement se trouver après les mots *quodve familia publicanorum*. La phrase « *item si damnum injuria furtumve factum esse dicetur, judicium dabo* » est construite avec une incorrection que ne se serait pas permise un préteur. On ne sait si l'auteur du vol est le publicain ou sa *familia*, ce n'est que le contexte qui nous l'apprend. Enfin le mot *item* donne à penser que, en cas de *furtum* ou de *damnum*, l'action est *in duplum* ou *in simplum* suivant qu'elle est intentée ou non dans l'année, idée que rien dans la loi 12 ne vient corroborer.

Quel était, au juste, le texte original de ces deux édits ? Pour l'édit de *vi publicanorum*, il serait assez difficile de le dire. Il est probable cependant que le texte ne devait pas comprendre cet abus du mot publicain qui s'explique dans le digeste précisément par ce mélange des deux décisions. Pour la deuxième, le texte authentique devait être celui qui est cité à la loi 12 § 1. Les différences qu'il présente avec la loi 1 princ., s'expliquent facilement. Justinien voulant réunir les deux édits et trouvant incorrect de répéter l'expression *familia publicanorum*, créa la phrase actuelle. De plus, il place le mot *damnum* avant le mot *furtum* pour mieux déguiser sa modification. Quant à ces mots : *judicium dabo*, ce doit être l'erreur d'un copiste qui aura répété une fois de trop ce terme.

Ces points établis, il nous reste à voir en quoi consistait chacun de ces édits.

Le premier, par ordre de date, est l'édit de *vi publicanorum*. Il prévoit le cas de vol commis avec violence par un publicain ou quelqu'un de son entourage (*familia*). Par *familia*, on entend ici non-seulement les esclaves, mais tous ceux qui sont employés à la perception des impôts, fussent des hommes libres (1 § 5, dig. 39, 4). Mais, par contre, si l'esclave d'un publicain qui n'est pas employé à la perception des impôts a commis un vol avec violence, l'action n'est pas encourue. En cas de mort du publicain, l'action est donnée contre les héritiers, mais jusqu'à coucurrence de l'enrichissement (4 pr. dig. 39, 4).

Que la violence ait été commise par le publicain ou par un agent sous ses ordres, le publicain est toujours poursuivi *suo nomine* et il ne peut se soustraire en livrant l'esclave, l'action n'étant pas noxale. Mais elle est arbitraire, en ce sens que le publicain peut éviter la demande en restituant volontairement la chose (1 § 4. dig. 39, 4). Enfin, si l'abus de pouvoir avait été commis par plusieurs publicains, ils étaient tous tenus solidairement.

A défaut de restitution, la peine est du double, si l'action est intentée dans l'année, et du simple, si on agit l'année écoulée. L'action est mixte : *pœnalis et rei persecutoria*. Cette question avait fait doute, du moins d'après ce que nous rapporte Gaius. Si la violence était l'œuvre du publicain, l'action est au triple (9 § 5, dig. 39, 4). Mais si la perception exagérée était le résultat d'une erreur il n'y avait lieu qu'à une restitution pure et simple.

L'action *vi bonorum raptorum* pouvait quelquefois être préférable pour la partie lésée, car elle était du quadruple et la restitution ne dispensait pas de la condamnation. Aussi Ulpien (1 § 4, dig. 39, 4) dit-il que l'on peut

l'employer plutôt que l'action spéciale contre les publicains.

En somme, l'édit *de vi* n'était d'aucune utilité concurremment à l'action *vi bonorum raptorum*, et Ulpien se contente de prétendre, pour justifier son existence, qu'il est bon d'avoir une action spéciale contre les fermiers d'impôts (1 § 2, dig. 39, 4). Il est probable que l'édit aura été rendu à un moment où l'action *de vi* n'existait pas.

Le second édit a trait au *furtum* et au *damnum* dont s'est rendue coupable la *familia* du publicain. Mais ici le mot *familia* n'a pas le sens large qu'il avait dans l'édit *de vi*. Ainsi que l'indique la loi (12 § 2, dig. 39, 4), il ne comprend que les esclaves. Par exception, on y comprendra l'esclave étranger qui sert de bonne foi un publicain, peut être aussi celui qui le sert de mauvaise foi, parce que souvent la perception est faite par des esclaves vagabonds et fugitifs. C'est ce qui fait qu'on comprend un homme libre qui sert comme esclave.

L'action est noxale : le maître peut éviter la peine en abandonnant le coupable. Mais il faut que l'auteur du délit soit représenté par le maître à la réquisition du plaignant. Si le publicain n'obtempère pas à cette demande, l'action sera donnée contre lui, qu'il ait ou non l'esclave en sa puissance, qu'il puisse le représenter ou non : même si l'esclave est affranchi, ou en fuite, ou vendu (13 § 2, pr. dig. 39, 4). Il n'y a que s'il est mort, que le maître pourra être absout (13 § 3, dig. 39, 4) et cette exception semble même n'être pas admise par tous les jurisconsultes.

Si plusieurs esclaves ont commis le *furtum*, le maître est acquitté pourvu qu'il paie comme si le vol avait été commis par un homme libre (3 § 3, dig. 39, 4).

Ulpien nous fait remarquer (3 § 1, dig. 39, 4) que l'action est donnée contre tout membre de la société bien qu'il ne soit pas le maître. Enfin, l'action est perpétuelle (13 § 4, dig. 39, 4).

Le taux est le même que pour le *furtum*.

Cette action spéciale est plus rigoureuse que les actions générales, en ce que la *noxæ datio* n'est pas aussi libéralement donnée. D'où l'édit doit dater de la législation impériale.

Enfin Constantin punit d'un exil perpétuel le publicain qui perçoit plus que ne le lui permettent les constitutions impériales ou la coutume (4, code, *vectigalia nova institui non posse* 4, 62).

La poursuite contre les publicains était jugée d'après le droit commun. Mais Néron décida que désormais la plainte contre un fermier d'impôt serait jugée *extraordinem* par le prêteur à Rome et dans les provinces par ceux qui *pro prætore aut consule sunt* (Tacite, *annales*, 13, 11). D'après M. Burnouf, l'expression de *extraordinem* voudrait dire que l'action serait jugée avant toute autre. Mais je crois que cette traduction est inexacte et que le texte indique simplement que le prêteur ou le magistrat qui le remplace jugera seul, sans renvoyer au *Judex*.

TABLE DES MATIÈRES

INTRODUCTION

Avantages et inconvénients du système de la ferme. — Motifs qui l'ont fait admettre à Rome. — Aperçu historique sur les sociétés vectigaliennes. — Plan du travail. 3

CHAPITRE PREMIER

DES IMPÔTS FAISANT L'OBJET DE LA FERME

Impôt foncier. — Fondement de cet impôt. — Texte de Cicéron sur la condition des provinces. — Opinions de Cujas, Matthœus et Xénopolus. — Réfutation. — Le stipendium était sans doute affermé. 7

Impôts indirects. — Portorium : Aperçu historique sur cet impôt. — Scriptura : Aperçu historique, — Idées générales de cet impôt. — Vicesima manumissionum : — Aperçu historique, idées générales de cet impôt. — Aperçu historique et idées générales de la vicesima hereditatum, du vectigal rerum venalium et de la quadragesima litium 10

Salinæ. — Idées courantes sur les salines. — Système de M. Max Cohn. — Réfutation. 17

Metalla. — Mines appartenant à l'Etat ou aux particuculiers. — Recherche de l'or dans les rivières aurifères 19

CHAPITRE II

DE L'ADJUDICATION DES IMPÔTS ET DES RAPPORTS DES ADJUDICATAIRES AVEC L'ÉTAT

Comment se fait l'adjudication. — Magistrats. — Époque. — Lieu. — Durée du bail. — Paiement du prix de la ferme. — Garanties fournies par les adjudicataires. — Qui pouvait être adjudicataire. — De la reconduction forcée. 21

CHAPITRE III

CONSTITUTION DE LA SOCIÉTÉ VECTIGALIENNE SES CARACTÈRES PROPRES

Première période. — Eléments composant la société. — Prœdes, Mancipes et Socii. — Dérogation aux règles ordinaires de la société : Droit direct de poursuite accordé au socius ; — L'associé incapable d'administrer peut être expulsé ; — La société est-elle dissoute par la mort d'un socius ? 28

Deuxième période. — Modes de formation des sociétés de cette période. — Leur constitution : Magister chargé d'administrer, Mancipes, Affines, — Modes de dissolution moins nombreux que dans les sociétés ordinaires. — Forment-t-elle des personnes morales? 32

CHAPITRE IV

RAPPORTS DES PUBLICAINS AVEC LES IMPOSÉS

Moyens d'exécution. — Pignoris capio, puis actio fictitia. — Modes de découvertes et de contrôle. — Impôt des douanes. — Visite. — Peines contre la fraude. — Tribunaux compétents pour juger les réclamations des publicains contre les contribuables. 39

CHAPITRE V

PUISSANCE ET EXACTIONS DES PUBLICAINS. — ÉDITS DES PUBLICAINS

Origines des publicains. — De l'ordre équestre. — Les chevaliers font ainsi que les patriciens des spéculations financières. — Loi Claudia. — Importance des publicains. — Scandales de leurs opérations. — De leurs jugements. — Excès dans les provinces 45

Édits des publicains. — Opinion de M. Max Cohn sur la loi (I, § 2, dig. 39, 4). — Edit de vi publicanorum. Edit de furtis familiœ publicanorum. — Edit de Constantin. — Tribunal compétent pour juger les réclamations contre les publicains. 48

DROIT FISCAL

DES DROITS D'ENREGISTREMENT EXIGIBLES SUR LES CESSIONS D'ACTIONS OU DE PARTS D'INTÉRÊT DANS LES SOCIÉTÉS.

BIBLIOGRAPHIE

Besson. — Traité pratique de la taxe de 3 0/0 sur le revenu des valeurs immobilières.

Boistel. — Précis de droit commercial.

Championnière et Rigaud. — Traité des droits d'enregistrement, tomes 4 et 6 (Cet ouvrage est souvent désigné par cette abréviation : *Champ.*).

Dalloz. — Jurisprudence générale v° enregistrement.

Demante. — Principes de l'enregistrement, 3e édition.

Demasure. — Régime fiscal des sociétés.

Dictionnaire des droits d'enregistrement, de timbre, de greffe et d'hypothèques, par les rédacteurs du journal de l'enregistrement et des domaines.

Garnier. — Répertoire général, vis action, droit de transmission, société. Cet ouvrage est désigné par cette abréviation r. g.

Lyon-Caen et Ch. Renault. — Précis de droit commercial.

Naquet. — Traité théorique et pratique des droits d'enregistrement.

Pardessus. — Précis de droit commercial.

Pont. — Sociétés civiles et commerciales.

Remondière. — Des réversions de propriété, d'usufruit et de jouissance.

Troplong. — De la société.

PÉRIODIQUES

Dalloz. — Recueil périodique de jurisprudence.
Journal de l'enregistrement, désigné par cette lettre J.
Moniteur. — Année 1867.
Répertoire périodique de Garnier, désigné ainsi r. p.
Revue critique de législation et de jurisprudence.
Sirey. — Recueil général des lois et arrêts.

INTRODUCTION

HISTORIQUE DE LA LÉGISLATION FISCALE RELATIVE AUX CESSIONS D'ACTIONS ET DE PARTS D'INTÉRÊT. — NOTIONS GÉNÉRALES SUR CES DIVERSES ESPÈCES DE DROITS. — PRINCIPALES DIVISIONS DES SOCIÉTÉS.

La nature du droit de l'associé est bien différente suivant que la société dont il fait partie possède ou non *la personnalité morale*. Dans ces dernières sociétés, en effet, les biens mobiliers et immobiliers, corporels ou incorporels, composant le fonds social sont indivis entre les associés et ceux-ci deviennent ainsi, malgré les diverses restrictions apportées à leur droit par l'intérêt commun, de véritables copropriétaires. Dans les sociétés personnes morales, au contraire, c'est l'être moral qui est propriétaire du fonds social et les sociétaires ne possèdent qu'un *intérêt*, c'est-à-dire un droit incorporel leur assurant une part dans les bénéfices et, à la dissolution, une part dans l'actif net social. Ce droit, aux termes de l'art. 529 du code civil, est tou-

jours mobilier, lors même que des immeubles appartiennent à la société, et diffère autant du droit de créance que du droit de propriété.

Nous bornerons notre étude aux cessions de parts dans les sociétés de cette deuxième catégorie ; ce sont les seules, en effet, qui soient soumises à des tarifs spéciaux, les autres étant assimilées, au point de vue des droits d'enregistrement, aux parts dans une universalité juridique quelconque.

Il est donc de la plus haute importance pour notre travail de savoir quelles sont les sociétés *jouissant de la personnalité morale et quelles sont celles qui n'en jouissent pas*.

Les sociétés commerciales (1) rentrent, de l'avis de tout le monde, dans la première catégorie. C'est là une tradition historique constante, mentionnée par Straccha dans sa *rote de Gênes* et par le *statut de Gênes* (livre IV, chap. 12), avec laquelle le code n'a eu nullement l'intention de rompre, ainsi que le prouvent les articles 529 du code civil, 69 n° 6 du code de procédure et les travaux préparatoires (Locré, tome 21, n° 465) (2). L'on admet aussi que les sociétés civiles à capital variable et celles qui sont constituées avec le concours de l'autorité publique jouissent de la personnalité morale.

En est-il de même des *sociétés civiles* ordinaires ? La question est vivement controversée : Troplong (Contrat de

---

(1) Nous verrons plus loin quelles sont les sociétés commerciales.

(2) Cependant on excepte généralement les sociétés en participation. Telle est, dit-on, la tradition historique avec laquelle le législateur ne paraît pas avoir voulu rompre. D'ailleurs quelle utilité présenterait la personnalité pour une société dépourvue d'existence à l'égard des tiers ? — Nous rencontrons cependant un arrêt contraire du 12 juillet 1842 (S. 42, 1, 195).

société, n°58), Duvergier (nos 141, 381 et suiv.), ainsi qu'un arrêt de la Cour de cassation belge du 3 avril 1853, admettent l'extension de la personnalité morale aux sociétés civiles. Au contraire, MM. Lyon-Caen, dans leur *Précis de droit commercial*, page 142, et surtout M. Thiry (*Revue critique de législation*, tome 5, page 412), soutiennent vivement et avec des arguments qui me semblent concluants, l'opinion contraire. Nous allons résumer l'article de ce dernier auteur. La personnalité morale, dit-il, étant une fiction et ayant pour résultat d'attribuer à la société des qualités contraires à sa nature, nous ne pouvons l'étendre aux sociétés civiles que si un texte formel ou la tradition historique nous le permet. Or, tout d'abord, il est évident que le droit romain exigeait pour l'existence de la personnalité un acte de pouvoir souverain : c'est là l'opinion de tous les romanistes (Savigny, traité de droit romain, tome II, p. 276), Voet (*ad pandectas*, lib. III, titre 4, n° 1), opinion d'ailleurs confirmée par de nombreux textes. Les lois (1, dig. 3, 4 et 1, dig. 47, 22), en effet, ne s'expliquent qu'en admettant cette idée, de même que les lois (13, dig. 17, 2 *pro socio* et 3, code 4, 52). Quant aux textes invoqués en faveur de l'opinion contraire, ils ne sont nullement concluants. Les lois (22, dig. 46, 1 ; 3, § 4, dig. 37, 1) qui assimilent les sociétés à des municipes, supposent précisément des sociétés ayant obtenu la personnalité morale. La loi (65, § 14, dig. 17, 2) s'explique par ce fait qu'un des associés a été nommé gérant par ses coassociés. L'argument tiré par M. Duvergier du caractère personnel de l'action *pro socio* n'a aucune portée si l'on remarque que cette action avait simplement pour but d'assurer l'exécution des conventions sociales et que le partage devait être demandé par l'action mixte *communi divi-*

dundo. En résumé, comme cela résulte de nombreux textes, sous l'empire du droit romain, l'associé était co-propriétaire du fonds social. — Cette idée a subsisté dans l'ancien droit, du moins pour les sociétés civiles (Voir notamment le traité de Pothier). — Enfin le code n'a nullement voulu innover. Tout d'abord, sur une question aussi importante, il faudrait rencontrer des textes précis. Or, il n'y en pas un seul. On veut tirer argument des articles 1845, 1846, 1851, 1859 et 1867 du code civil qui présentent l'associé comme débiteur de *la société*, mais ce dernier mot est employé pour *les associés*, et d'ailleurs ces textes sont extraits du traité de Pothier où certainement on n'admettait pas la personnalité.

Les articles 1849 et 1860 ne sont que des applications du principe d'après lequel l'associé ne doit pas nuire à la société et ne sont nullement inconciliables avec cette idée que l'associé est propriétaire du fonds social. Le premier, en effet, émet une règle semblable à celle édictée par l'art. 1848 qui suppose évidemment un droit de propriété, et le deuxième établit une restriction aux droits de l'associé semblable à celle résultant de l'art. 1743 du code civil à l'égard de l'acquéreur d'immeuble. La cour de cassation belge tire argument de l'art. 529 du code civil, qui parle des sociétés de finance, de commerce et d'industrie et qui, dit-elle, oppose *industrie à commerce*.

Mais d'abord l'article parle aussi des sociétés de finance, or il est certain que ces dernières rentrent dans la catégorie des sociétés commerciales. Puis, si l'on se reporte à la discussion au Conseil d'état, l'on voit que le législateur a entendu que la personnalité n'existât qu'en vertu d'une loi et a eu l'intention par ce texte d'énoncer cette idée que l'action est meuble dans une société ayant la personnalité civile sans vouloir rien dire

au delà. — L'art. 8 de la loi du 21 avril 1810 crée bien la personnalité civile pour une société civile, mais précisément par là elle admet la non personnalité pour les autres. Autrement il était inutile d'édicter cette règle. Enfin, si les sociétés civiles constituaient une personne morale, l'on pourrait, comme les sociétés commerciales, les assigner en leur maison sociale. Or, l'article 69, n° 6, du code de procédure ne parle que de ces dernières.

La cour de Belgique, par arrêt du 22 juin 1855, s'est rangée à l'opinion de M. Thiry. Quant à la jurisprudence française, bien qu'elle ne soit pas encore définitivement fixée, elle semble cependant portée à admettre la personnalité. Voyez notamment un arrêt du 9 mai 1864 (S. 64. I. 239) rendu sur les conclusions de M. l'avocat général Blanche (Garnier rep., p. 1898), un jugement d'Orléans du 26 août 1869 (S. 70. 2. 113) et deux arrêts de la chambre civile des 14 février 1870 (S. 70, 1, 136) et 14 novembre 1877, (S. 78, 1, 44).

Quant aux sociétés civiles à forme commerciale (1), M. Lyon-Caen admet qu'elles jouissent de la personnalité morale, en prétendant que, par suite de leur publicité, leur existence est révélée aux tiers. J'avoue ne pas pouvoir me ranger à cette opinion. La personnalité morale est une fiction avons-nous dit; comme telle, elle ne peut être admise que là où les textes implicitement ou explicitement s'accordent à la reconnaître. Or aucun article de loi ne suppose l'existence de la personnalité dans les sociétés civiles à forme commerciale, et les art. 529 du

(1) L'on entend par là les sociétés civiles contituées conformément aux art. 19 et s. du code de commerce.

code civil et 69, n° 6 du code de procédure ne leur sont pas plus applicables qu'aux autres sociétés civiles.

Outre cette distinction des sociétés suivant qu'elles forment ou non une personne morale, nous devons étudier trois autres divisions qui peuvent présenter quelque intérêt pour notre travail. Ce sont celles en sociétés *de personnes et sociétés de capitaux*, celles en *sociétés civiles et commerciales* et enfin celles en *sociétés françaises et sociétés étrangères*.

La première division des sociétés correspond exactement à celles en sociétés par intérêt et sociétés par action. La société de personnes est celle ou l'on tient compte des qualités et des aptitudes du membre qui désire en faire partie. Aussi l'on ne peut que très difficilement céder son droit et la dissolution se produit par suite de la mort, l'interdiction, la déconfiture ou la retraite de l'un des associés. — Dans les sociétés de capitaux, au contraire, l'on ne tient compte que de l'apport, aussi la transmission est ordinairement très facile et les causes de dissolution dont nous venons de parler n'existent pas.

La division des sociétés en sociétés civiles et sociétés commerciales est maintes fois signalée dans les textes (art. 1873, du code civil, art. 18 et s. du code de commerce) et présente, notamment au point de vue de la personnalité, un grand intérêt. Cependant nulle part le législateur ne nous indique les caractères propres à l'une ou l'autre espèce.

Pour suppléer à ce silence, nous devons assimiler la société à une personne physique et appliquer à la société

commerciale la définition que nous donne du commerçant l'art. 1 du code de commerce. Une société sera donc commerciale ou non, suivant qu'elle fera ou ne fera pas habituellement des actes de commerce : telle est d'ailleurs la règle suivie par la jurisprudence (Cass. 27 mars 1866, S. 66, I, 211 ; — 25 février, 17 et 29 août 1868, J. du P. 1868, p. 1223, avec une note de M. Labbé ; — 28 février 1872, D. 72, I, 10 ; — 21 juillet 1873, D. 74, I, 127 ; — 18 février 1878, Droit du 16 octobre 1878).

Les sociétés se divisent aussi en sociétés françaises et sociétés étrangères. Pour chercher le criterium de la distinction, nous suivrons la méthode que nous venons d'employer à l'égard des sociétés commerciales et non commerciales. La nationalité d'une personne physique résulte du sang, de l'origine, de la naissance. Or une société naît là où se trouve son siége social. Une société sera donc française ou étrangère, suivant que le siège social sera situé en France ou à l'étranger.

Avant d'aborder l'étude de la législation fiscale, il nous faut aussi compléter les notions que nous avons données sur *l'intérêt* au sens général du mot et indiquer les caractères distinctifs de *l'action* et de *l'intérêt au sens restreint*.

Nous avons donné plus haut une notion générale de *l'intérêt* et nous avons dit que ce droit incorporel ne rend pas le sociétaire propriétaire du fonds social. Nous avons indiqué aussi qu'il n'en fait pas un créancier de la société. Pendant la durée de la société, en effet, l'associé, au lieu d'avoir droit à un revenu annuel représentant un tant pour cent de la somme qu'il a versée, ne peut prétendre

qu'à une part dans les bénéfices, part qui peut être plus ou moins forte suivant le degré de prospérité de l'entreprise et peut même se ramener à zéro si le passif égal l'actif ou si la société est en déficit. A la dissolution, il ne viendra pas en concours avec les créanciers de la société, et il ne prendra une part dans l'actif social que quand ils seront tous désintéressés. De plus, à ce moment, et c'est là une nouvelle différence entre ces deux sortes de droits incorporels, la personnalité morale disparaissant, les associés se trouvent *ipso jure* copropriétaires des biens qui composent le fonds social, ce qui changera la nature même de leur droit. Nous verrons plus loin qu'il y a une exception à cette dernière règle en cas de liquidation.

Nous venons de voir ce que c'est que l'intérêt. Quelquefois cette expression a un sens plus restreint, c'est quand elle est opposée au mot *action*. Tel est le cas notamment dans l'art. 529 du code civil où on lit ces mots « *sont meubles les actions ou intérêts* » et dans l'art. 91, n° 3 du code de commerce, *à l'égard des actions, des parts d'intérêt*, etc.

M. Pardessus (Traité de droit commercial) semble, il est vrai, ne pas reconnaître cette différence et croire que ces deux termes sont synonymes ; mais cette opinion isolée, contraire au texte que nous venons de citer, est formellement condamnée par la tradition historique et par de nombreux passages des travaux préparatoires (Locré tome 8, p. 37, tome 17, p. 35). Recherchons donc quelle est la différence entre ces deux sortes de parts d'associés.

Il est tout d'abord évident qu'il ne suffit pas de dire avec M. Demolombe (tome IX, p. 411) et MM. Aubry et Rau (droit civil, tome II. p. 29, note 20) que l'intérêt est

la part d'un associé dans une société en nom collectif ou en commandite simple ; et l'action, celle d'un associé dans une société anonyme ou en commandite par action, ces deux sortes de commandites ne se distinguant précisément l'une de l'autre que par le caractère de la part d'associé.

Nous ne nous attarderons pas non plus à discuter un système soutenu par une décision ministérielle du 17 floréal an 13 (ins. 290, n° 15), ainsi que par l'instruction de la régie de l'enregistrement, n° 1250, § 2, et d'ailleurs abandonné depuis, d'après lequel l'action ne donnerait droit qu'aux bénéfices de l'entreprise, tandis que l'intérêt seul créerait un droit éventuel de propriété. Cette opinion, en effet, qui peut-être trouverait un appui dans quelques paroles de Tronchet (Locré, tome V, p. 37), a le tort grave de changer complètement le caractère donné à l'action par une tradition historique constante, ainsi que par les travaux préparatoires (Locré, tome 8, p. 44) et d'en faire un droit incorporel se rapprochant de l'obligation.

La plupart des auteurs ont prétendu trouver un caractère apparent qui leur permit de distinguer *a priori* ces deux sortes de parts d'associés. — Les uns, arguant de la loi du 5 juin 1850 relative au timbre des actions et qui suppose toujours l'existence d'un titre écrit représentatif du droit de l'associé, croient que l'actionnaire, à la différence du propriétaire de l'intérêt, reçoit en représentation de son apport ce titre distinct du contrat social. — D'autres, s'appuyant sur l'art. 36 du code de commerce relatif aux sociétés anonymes, type des sociétés par actions, soutiennent que l'actionnaire n'est, en cas de perte, obligé que jusqu'à concurrence de sa mise, tandis que les propriétaires de parts d'intérêt seraient toujours responsables *ad infinitum*. — Pour d'autres (M. Demante, code Napoléon, tome 2, p. 421 — M. Troplong, société I. n° 128 ; —

M. Bédarride, société n° 303), les sociétés par actions se distingueraient des sociétés par intérêt en ce que les parts d'associés y seraient toutes d'égale valeur. Les partisans de ce système croient trouver une confirmation de leur opinion dans l'art. 34 du code de commerce. — Un quatrième système prétend que la négociabilité est l'apanage de l'action. Les lois fiscales de 1850 et de 1857, dit-on, relatives aux actions, n'ont-elles pas consacré cette opinion en ne soumettant que les *titres négociables* aux impôts qu'elles édictaient. — Pour MM. Bravard (t. I, p. 161), Pont (sociétés civiles et commerciales, tome I, n° 598) et Batbie (revue critique, tome 34, p. 318 et s.), l'action aurait pour caractère d'être ordinairement cessible. Sans doute, disent ces auteurs, la part d'intérêt pourra quelquefois être l'objet de transmissions, mais ce ne sera que dans des cas tout à fait exceptionnels. Il faudra, d'ailleurs, ainsi que l'indique l'art. 1861 du code civil, le consentement de tous les coassociés.

Mais ces divers systèmes ne peuvent être admis. — Le premier est en contradiction avec les déclarations formelles faites par le ministre d'Etat lors de la discussion de la loi du 24 juillet 1867 (Moniteur du 9 juin 1867). — Le deuxième oublie que, dans les commandites par intérêt, le commanditaire n'est obligé que jusqu'à concurrence de son apport. — Le troisième est contraire à l'art. 14 de la loi du 5 juin 1850 nous parlant d'actions de quotité ainsi qu'aux déclarations faites lors de la loi du 24 juillet 1867 (Moniteur des 5 et 9 juin 1867). — L'art. 91 n° 3 du code de commerce suppose qu'il existe des parts d'intérêts transmissibles par endossement, ce qui détruit le quatrième système. — La distinction établie par le cinquième système n'est pas très caractéristique. Comment reconnaître, en effet, une part d'associé *ordinairement* cessible de celle qui ne l'est

qu'*exceptionnellement*. De plus, il semble bien probable que les membres des sociétés par intérêt, peuvent déroger à l'art. 1861 du code civil et permettre la cession de l'intérêt, autrement l'on ne comprendrait pas les dispositions des art. 57 et 61 de la loi de 1867 ordonnant de publier tout changement ou retraite d'associés, ce qui ne peut évidemment s'entendre que des associés ayant une part d'intérêt, les autres n'étant pas dénommés dans l'extrait qui est publié. Que devient alors cette distinction ?

Pour nous, la différence entre l'action et l'intérêt réside dans l'importance plus ou moins grande qu'on attache aux qualités de celui qui veut entrer dans la société. Si la considération de la personne a été, de la part des contractants, l'élément déterminant de leur accord, le droit de l'associé est un intérêt ; c'est une action dans le cas contraire. Cette distinction ne présentera ordinairement aucune difficulté, car l'action possédera les divers caractères que lui attribuent les systèmes que nous avons combattus. Mais il faudra ne jamais perdre de vue qu'aucun de ces caractères n'est essentiel.

S'il en était autrement, en effet, ce caractère se trouverait indiqué dans un texte législatif quelconque. Or, l'ancien droit et le droit intermédiaire sont absolument muets. Nous ne le trouvons non plus indiqué dans aucun des articles de nos codes. Les lois de 1850 et de 1857, invoquées à tort par certains de nos contradicteurs réservent, au contraire, la question. Même silence dans la loi de 1867. Enfin, tout récemment, le rapporteur d'une commission désignée par le Sénat à l'effet d'étudier certaines modifications à apporter à la loi de 1867, M. Bozerian, se refuse à caractériser l'action, prétextant qu'il serait impossible de trouver un signe extérieur qui convint à toutes les formes que pourra prendre cette valeur (R. p. 6426). C'est donc

qu'il y a entre l'action et l'intérêt une différence intime dont les caractères extérieurs ne sont que les manifestations. Or, si l'on remonte à l'origine de l'action et si l'on examine avec soin les sociétés qui sont universellement désignées sous le titre de sociétés par actions, l'on découvre que cette différence consiste précisément dans le rôle plus ou moins grand que joue la personnalité de l'associé. Cette opinion vivement soutenue par M. Beudant (Revue critique, tome 34) est aujourd'hui admise par l'administration de l'enregistrement (R. p. 6930, J. 22907) et par la jurisprudence la plus récente de la Cour de cassation (req. 9 février 1887, 22907, J).

La loi distingue plusieurs espèces d'actions.

L'action, lorsqu'elle possède les caractères que nous venons d'étudier, porte le nom d'*action de capital* ou d'*action de fondation*, suivant que l'associé a fait un apport en argent ou en nature : mine, brevet d'invention, etc.

Lorsque, pendant la durée de la société, l'on rembourse à un associé le montant de son apport, ce dernier se trouve ne plus avoir qu'une *action de jouissance*. Il a encore droit aux bénéfices de la société, mais à la dissolution, il ne peut recevoir une part du fonds social qu'après le prélèvement des apports de tous les associés dont les actions ne sont pas amorties.

Enfin les *actions industrielles* sont celles qui sont allouées aux associés qui ne mettent dans la société que leur industrie. Elles ne donnent, en général, pas droit à une part du fonds social à la dissolution de la société.

Signalons aussi la distinction des actions en *actions au porteur*, *nominatives*, *à ordre*, *ou actions ordinaires*.

L'action au porteur se transmet par simple tradition (art. 35 du code de commerce.)

L'action nominative par un transfert sur les registres de la société signé de celui qui fait le transfert ou de son fondé de pouvoirs (art. 36).

L'action à ordre par un endos, c'est-à-dire par une mention mise au dos du titre.

Quant aux *actions ordinaires*, leur cession n'est opposable aux tiers qu'après l'accomplissement des formalités de l'art. 1690 du code civil. Cette opinion, généralement admise, a pour elle les termes généraux de l'art. 1689 dont l'art. 1690 n'est évidemment que la continuation. Cet article, en effet, s'applique non seulement aux créances, mais encore à tous les droits incorporels (*Contra*, M. Beudant, revue critique, tome 34, p. 134 et s.).

Enfin il existe aussi des *actions immobilisées*. En général, ainsi que nous l'avons vu, l'action est meuble. Mais quelquefois la loi, par une faveur spéciale, permet aux membres de certaines sociétés de donner à leurs actions le caractère immobilier. Les cessions qui peuvent en être consenties sont, alors, ainsi que nous le verrons, soumises au tarif des cessions immobilières.

Ces diverses notions données, nous pouvons aborder l'étude de la législation fiscale relative aux cessions d'intérêt, qui a subi depuis le commencement de ce siècle de grandes modifications. A l'époque de la loi de frimaire, cette valeur était encore peu répandue, aussi l'assimila-t-on au point de vue des conditions d'exigibilité, aux autres droits mobiliers ; le contribuable, libre d'ailleurs de soumettre volontairement à l'enregistrement l'acte de mutation, n'y était obligé que si la transmission était constatée

par un écrit dont il voulait faire usage en justice ou dans un acte public, de sorte que le plus souvent les cessions ne payaient pas de droits. Cette situation privilégiée créée aux parts d'associés vis-à-vis de la propriété foncière qui ne pouvait se transmettre même verbalement sans payer l'impôt, devint plus tard, pour cette dernière, un véritable danger. En effet, par suite de la création de grandes entreprises industrielles, les capitaux se tournèrent vers ces nouvelles valeurs qui leur présentaient autant de garantie que la propriété immobilière, leur offraient d'aussi beaux bénéfices et avaient sur elle l'avantage de pouvoir être transmises facilement et économiquement. Il fallait, au plus tôt, sous peine de voir disparaître à peu près complètement l'une des principales sources de notre fortune publique, porter remède à cet état de choses, soit en dégrevant la propriété foncière, soit en imposant plus lourdement les parts d'associés. Ce fut à ce dernier parti que, par suite de considérations budgétaires, s'arrêta le législateur en 1850. Il ne modifia cependant pas complètement le régime antérieur, il le laissa subsister à l'égard des titres d'une transmission moins facile et créa pour les autres un impôt proportionnel de timbre qui devait remplacer tout droit d'enregistrement ainsi que l'indique l'art. 15 de la loi.

Ce système, qui dura jusqu'à la loi du 23 juin 1857, favorisait encore trop les parts d'associés. Aussi sur de nouvelles réclamations, l'on se décida à ajouter au droit de timbre établi par la loi précédente un impôt d'enregistrement, dont le tarif a été modifié depuis et qui était éxigible par le fait même de la mutation. On créa pour les titres dont la transmission pourrait se produire sans que l'administration en eut connaissance, une taxe annuelle représentative des droits dus sur les cessions à titre onéreux.

On alla même, afin de laisser le moins de prise possible à la fraude, jusqu'à frapper d'un droit proportionnel les conversions de titres nominatifs en titres au porteur et réciproquement. Les parts d'associés, du moins celles qui par leur nature étaient le plus négociables, se trouvaient donc assujetties à un régime fiscal analogue à celui des immeubles. Mais il était à craindre que les nouveaux impôts ne créassent sur notre marché une situation privilégiée aux valeurs étrangères. Aussi le législateur de 1857 soumit-il ces dernières à des droits équivalents à ceux établis sur les valeurs françaises.

Ces différentes lois marquent dans la législation relative aux cessions de parts d'associés autant d'étapes qui formeront dans notre travail autant de chapitres distincts. Nous traiterons ensuite dans un quatrième chapitre des valeurs étrangères, car les diverses prescriptions que la loi de 1857 avait établies à leur égard furent complétées par des lois postérieures.

CHAPITRE PREMIER

DE LA LÉGISLATION FISCALE RELATIVE AUX CESSIONS D'ACTIONS OU DE PARTS D'INTÉRÊT DANS LES SOCIÉTÉS SOUS L'EMPIRE DE LA LOI DE FRIMAIRE.

Le régime fiscal auquel étaient soumises sous l'empire de la loi de primaire, les cessions de parts d'associés n'est pas aujourd'hui entièrement abrogé. Il subsiste encore à l'égard de tous les titres que n'atteignent pas les lois de 1850 et de 1857 et pour lesquels il n'y a pas de règles spéciales. Aussi l'étudierons-nous avec quelques développements.

Le seul texte qui ait prévu expressément ces sortes de mutations est l'art. 69, § 2 n° 6, ainsi conçu : — *sont soumis au droit de* 0,50 0/0, *les billets à ordre, les cessions d'actions et coupons d'actions mobilières des compagnies et sociétés d'actionnaires et tous autres effets négociables*

de particuliers ou de compagnies, à l'exception des lettres de change tirées de place en place.

L'exigibilité de cet impôt de 0,50 0/0 est subordonnée à deux sortes de conditions : les unes se rapportent à la nature du droit transmis, les autres à la nature de la transmission elle-même.

Le droit cédé doit être, aux termes de l'article, une action ou un coupon d'action.

Tout d'abord la loi entend évidemment parler d'une part d'associé. Il faudra donc que le contrat qui a créé l'indivision possède tous les caractères essentiels à la société : qu'il y ait un apport réciproque (1), une intention de lucre et l'usage en commun du fonds social. L'administration pourra même, à mon avis, lorsque le contrat présentera les caractères apparents d'une société, prouver qu'en réalité il manque de l'une des conditions essentielles à cette sorte de convention. En effet, le principe d'après lequel la régie n'est pas juge de la validité des actes ne s'applique pas dans les cas où le contribuable oppose cet acte à l'administration à l'effet d'obtenir un tarif de faveur ; autrement les perceptions seraient à la merci des particuliers. Telle est l'opinion admis en jurisprudence (Cass., 20 mars 1855, 342 r. p. ; — 9 juillet 1861, 1519, r. p. ; — 23 août 1871, 3373, r. p. ; — 20 août 1867, 2525, r. p. ; — 5 juillet 1870, 5188, r. p. ; — 15 avril 1872, 3420, 3421, r. p.)

---

(1) Lorsque le contrat se forme entre plusieurs personnes et qu'une seule ne fait pas d'apport, il y a véritablement société à l'égard des autres.

Nous exigerons, de plus, que la société ne soit affectée d'aucun de ces vices qui la rendent nulle à l'égard des tiers : violation de l'art. 1855 du code civil, non application en cas de sociétés par actions des art. 1, 2, 3, 4, et 5 ainsi que des art. 22, 23, 24 et 25 de la loi du 24 juillet 1867 et, en cas de sociétés commerciales, absence des formalités de publicité édictées par les articles 55 et s. de cette même loi de 1867.

Cette dernière opinion, admise universellement pour les deux premiers cas de nullité, a rencontré, lorsque cette nullité provient de l'absence de publicité, quelques contradicteurs, notamment MM. Garnier (répertoire général 16704-2), Championnière et Rigaud (tome III n° 2800) et Demasure (régime fiscal des sociétés n° 73 bis). Ces auteurs invoquent, le principe relatif à l'effet des nullités à l'égard de la perception des droits, principe auquel, d'après eux, l'art. 55 de la loi de 1867 n'a voulu apporter aucune exception, le terme d'intéressé ne s'entendant que de ceux qui, ayant passé quelques conventions avec les associés, verraient leur situation compromise par l'existence de la société. D'ailleurs, disent-ils, le motif même qui a fait établir la règle d'après laquelle la régie n'est pas juge de la validité des actes existe ici : on a voulu, en effet, éviter au receveur une complication de travail, or le but serait manqué s'il lui fallait rechercher si les diverses formalités édictées par les articles 55 et s. ont été remplies. Enfin, ajoute M. Demasure, l'impôt se perçoit d'après le caractère apparent de l'acte, or la société nulle subsiste jusqu'au jugement qui prononce cette nullité. Mais ces divers arguments ne sauraient nous convaincre et nous dirons avec les tribunaux de Villefranche (26 mars 1874, Garnier, r. g.), de Fontenay (9 août 1872) et de Charleville (17 mai 1872, 3613, r. p.), que l'administration a le droit

d'invoquer l'absence de publicité. Nous n'avons, en effet, ici, qu'à répéter les divers motifs qui nous ont fait reconnaître à la régie le droit d'invoquer l'absence de l'une des conditions essentielles au contrat de société. De plus, il nous semble que nos contradicteurs restreignent arbitrairement le sens du mot *intéressé*. Ce terme est employé ici dans son sens usuel et désigne tous ceux qui peuvent avoir un intérêt quelconque. Ainsi entendu, l'article s'étend évidemment au fisc qui, au lieu d'appliquer le tarif de 0,50 0/0, percevra le droit d'après la nature des biens indivis.

Mais toutes les parts d'associés ne sont pas soumises au tarif de 0.50 0/0. La loi, en effet, par ces termes d'actions mobilières, entend évidemment celles qui ont par elles-mêmes et quelle que soit la nature du fonds social, le caractère de meubles. Elle exclut donc les actions immobilières, les parts d'associés dans une société en participation et, dans notre système, les parts d'associés dans une société civile. Il faudra de plus, pour les actions dans les sociétés jouissant de la personnalité civile, que la société ne soit pas dissoute; ou, du moins, que l'être moral existe encore. Car il peut quelquefois survivre à la dissolution : la jurisprudence et la majorité des auteurs (Dictionnaire des rédacteurs V° Société n°s 166 et 975 et s. — Pont, Sociétés civiles et commerciales, I, 775) admettent que l'être moral, bien que disparu en ce sens qu'il ne peut plus entamer de nouvelles négociations, survit cependant pendant la liquidation et pour les besoins de cette liquidation. Cette idée n'est contredite par aucun texte et présente de grands avantages pratiques. Il faut, en effet, à la dissolution d'une société, tout comme après

la mort d'une personne physique, terminer les affaires en cours, faire rentrer les créances, payer les dettes, fixer l'actif net ainsi que la part proportionnelle de chaque membre dans cet actif net. Ces diverses opérations présenteront d'autant plus de complications que la société aura eu des affaires plus nombreuses et plus considérables. Or, il serait souvent très dificile, peut-être même impossible de les mener a bonne fin si chacun des membres souvent très nombreux qui composent une société avaient déjà un droit de propriété sur le fonds social. Chacune des démarches à faire, chacune des décisions à prendre donnerait lieu à de longues discussions et si, d'autre part, les associés convenaient de charger un mandataire de la liquidation, ils auraient toujours le droit de révoquer le mandat qu'ils ont donné. De plus les créances sociales se diviseraient de plein droit et chacun des associés pourrait recevoir sa part. En outre, la continuation de la personnalité rend la liquidation plus économique : on n'est pas obligé, en effet, de mettre en cause chacun des associés. J'ajouterai de plus, qu'elle augmente le crédit de la société, les créanciers sociaux conservant pendant cette période sur les biens sociaux leur droit de préference à l'encontre des créanciers personnels des associés.

Il est évident, d'ailleurs, d'après le motif qui a fait admettre la survie de la personnalité morale, qu'elle existe non seulement à l'égard des associés entre eux, mais encore à l'égard des tiers, autrement une grande partie de son utilité disparaîtrait. Cependant l'administration de l'enregistrement avait cherché à faire admettre, qu'à son égard, ce principe n'existerait pas et avait pu faire triompher son opinion devant la chambre des requêtes (arrêt du 6 août 1845 D. 45. 1. 430). La dissolution, dit-on, a pour effet certain de créer une indivision entre les associés ; on peut

bien par des motifs d'utilité pratique, admettre la fiction de la continuation de la personnalité ; mais l'administration, devant percevoir l'impôt d'après le caractère réel de l'acte, exigera les droits comme sur une cession de part indivise. — Cette prétention fut condamnée par de nombreux arrêts [cass. 9 mai 1864 (S. 64. 1. 239) — 3 février 1868 (D. 68. 1. 225) — 22 décembre 1868 (D. 69. 1. 156) — 23 mai 1870 (D. 70. 1. 415) — 8 août 1870 (D. 71. 1. 129) — 6 mars 1872 (D. 72. 1. 169)]. La personnalité morale, en effet, existe à l'égard des tiers, or rien n'autorise à établir une règle spéciale pour la régie. En fût-il d'ailleurs autrement, l'on doit percevoir l'impôt d'après le caractère que l'acte présente pour les parties contractantes, or il est évident que, pour elles, il n'y a ici qu'une cession de parts d'associés.

A quel moment la liquidation prendra-t-elle fin? En principe général, lorsque la part proportionnelle de chaque associé dans l'actif net sera nettement établie, lors même qu'il n'y aurait pas eu délivrance matérielle de cette part. Ce sera alors une question de fait de savoir dans chaque cas particulier s'il en est ainsi. Quelquefois ces parts seront établies dans l'acte même de partage et alors la fin de la liquidation aura lieu en même temps que ce dernier acte. D'autres fois, l'on procède préalablement à un partage partiel, mais cet acte ne mettra nullement fin à la liquidation. Nous allons d'ailleurs donner quelques exemples tirés de la jurisprudence : avant que les dettes sociales n'aient été payées et les parts des associés dans l'actif net fixées, le liquidateur de l'actif social avait cédé le fonds social à une société composée en majeure partie des anciens actionnaires. La cour de cassation a, par arrêt du 3 février 1868 (D. 68. 1. 225), décidé qu'il y avait lieu de percevoir sur cette cession le droit de vente à 5,50 0/0

et non le droit de licitation à 4 0/0 avec déduction de la part revenant dans le fonds social aux anciens actionnaires faisant partie de la nouvelle société, parce que l'être moral existe encore — par contre un arrêt du 23 mai 1870 (D. 70, 1, 415) décide que la société est dissoute, lorsque toutes les opérations sont terminées et qu'il ne reste plus qu'à distribuer aux actionnaires chaque année, dans des proportions dès lors certaines, une subvention de l'Etat.

Ainsi que nous venons de le voir, l'intérêt perd son caractère particulier lorsque le montant de la part de chaque associé est connu. Par suite, nous verrons dans certains cas la personnalité morale disparaître au moment même de la dissolution. Il en sera ainsi quand les parties renonceront à faire une liquidation et partageront entre eux l'actif brut, laissant à chacun d'eux le soin de payer une part proportionnelle des dettes. L'administration pourra d'ailleurs toujours établir que les parties n'ont pas fait de liquidation. (Cass. 22 décembre 1868. D. 69. 1. 156). Ce qui pourra s'induire soit de ce qu'ils ont agi individuellement, soit de ce qu'ils ont pris dans les actes la qualité de copropriétaires ou de toute autre manière. On ne pourra, cependant, pas s'appuyer sur ce qu'ils ont procédé eux-mêmes à la liquidation après avoir déchargé de son mandat celui à qui ils avaient auparavant confié cette opération, car rien ne s'oppose à ce qu'ils fassent eux-mêmes la liquidation. De même, la liquidation supposant un partage à faire, la personnalité morale disparaîtra s'ils ont cédé à forfait à l'un d'eux l'actif brut.

Par suite de ce principe, il y aura certains cas où la liquidation ne se comprendra même pas, c'est quand la société se dissoudra par suite de la cession que l'un des associés aura fait de sa part à son unique coassocié. Cependant un

jugement de Bordeaux du 4 janvier 1871, rendu à propos de la réalisation d'une cession éventuelle au survivant, avait prétendu que la société était en liquidation et l'administration y avait adhéré le 7 août 1872, en faisant remarquer que cette opération présentait quelque utilité pour les créanciers. Mais deux arrêts de la cour de cassation, l'un du 1er mars 1875 (ins. 2516 § 3) l'autre du 1er janvier 1875 (ins. 2509 § 3) ont condamné cette manière de voir, en décidant que, puisqu'il n'y a aucun partage à faire, le but même de la liquidation manquait ici. D'après ces principes on n'applique pas le tarif de 0, 50 0/0, quand les divers membres d'une société cèdent simultanément leur part à l'un d'eux ou à un tiers, car la société se trouve dissoute. Il en sera de même si, la société se trouvant, par suite de cessions successives entre coassociés, réduite à deux membres, l'un d'eux cède sa part à l'autre. Cependant MM. Championnière et Rigaud (tome 4, nos 3688 et 3689 et tome 6, p. 70) n'admettent pas cette opinion dans ce dernier cas, prétendant que la dissolution de la société est postérieure à la cession d'actions, puisqu'elle en est un effet. Mais c'est là une erreur, la dissolution est concommittante et non postérieure à la cession. De plus, ces auteurs sont illogiques en admettant un système différent, suivant que la cession de toutes les actions est successive ou simultanée. D'ailleurs, cette assertion isolée est combattue par les auteurs et la jurisprudence (Demasure, p. 104. — Naquet, p. 271, tome II. — Dalloz, v° enregistrement nos 1795 et 1796. — Garnier, répertoire général, v° société nos 15314 à 15317. — Dictionnaire des rédacteurs, v° société nos 1003 à 1009. — Cass., 5 janvier 1848, ins. 1814, § 14. D. 48, 1, 57 ; — 8 novembre 1864, ins. 2324, § 1er. D. 64, 1, 473 ; — 7 février 1872, 11 janvier et 1er mars 1875 ;

— 3 décembre 1878, ins. 2619. § 4 ; D. 79, 1, 75 ; — enfin, 7 février 1881 ; — jugement de Lille du 6 décembre 1878 (1).

Les parts d'associés jouissant de la personnalité morale se divisent, ainsi que nous l'avons indiqué, en parts d'intérêt et en actions. Il nous faut donc maintenant savoir si l'art. 69, § 2, n° 6, emploie le mot action comme synonime de parts d'associés, ainsi que cela a lieu quelquefois, ou bien s'il ne l'entend pas dans le sens restreint que nous lui avons donné dans notre introduction. Dans ce dernier cas, les cessions d'intérêts seraient soumises au tarif de 2 0/0 établi par l'art. 69, § 3, n° 1, sur les adjudications, ventes... de meubles... et *autres objets mobiliers généralement quelconques.*

Cette question n'a pas toujours reçu de la Cour suprême la même solution, et l'on peut distinguer dans la jurisprudence trois périodes différentes (2) :

Dans la première période on étend le tarif de 0,50 0/0 à toute cession de parts d'associés et on repousse les diverses tentatives faites par l'administration pour en restreindre l'application. Il faut reconnaître d'ailleurs que cette dernière restreignait arbitrairement la portée de l'art. 69, § 2, n° 6.

---

(1) On se demande si l'impôt de 0,50 0/0 s'appliquera à une cession d'action en tant qu'elle porte sur un objet déterminé. Sans vouloir discuter à fond cette question, nous indiquerons que nous admettons l'opinion affirmative, les parties ne pouvant changer le caractère de l'action.

(2) Voir, pour l'historique de la jurisprudence jusqu'en 1851, Champ. (tome IV, nos 3682 et s. ; tome VI, nos 108 et s.).

A l'origine, en effet, l'administration avait cherché à faire admettre le système d'après lequel l'actionnaire n'aurait droit qu'aux bénéfices sociaux. Elle allait même jusqu'à vouloir appliquer le tarif des transmissions immobilières lorsque la société comprenait des immeubles, prétendant que, par suite de l'art. 529 du Code civil, la fiction de la personnalité n'avait pas d'effet à l'égard des tiers. Cette dernière prétention fut très justement condamnée par deux arrêts des 7 et 14 avril 1824. La Cour suprême fait tout d'abord observer qu'il n'y a pas à tenir compte ici des termes des statuts, les parties ne pouvant modifier les effets légaux de la personnalité (1). Or la personnalité morale, existe non-seulement à l'égard de chaque associé, mais encore à l'égard des tiers; autrement la plus grande partie de son utilité disparaît. Il n'y a pas, d'ailleurs, ajoute la Cour, à tenir compte des termes de l'art. 529 du Code civil, le législateur s'étant mal exprimé et voulant simplement indiquer qu'à l'égard de l'être moral société le fonds social conservait son caractère mobilier ou immobilier, suivant la nature des biens qui le composent.

Mais ces divers arrêts n'avaient pas eu à s'expliquer sur le bien-fondé de la distinction proposée par la régie entre l'action et l'intérêt, et avaient appliqué en l'espèce le tarif de 2 0/0, les parties n'ayant réclamé que contre le droit de 4 0/0 et ayant invoqué l'art. 69, § 5 n° 1. Aussi l'administration prétendit-elle que la jurisprudence avait, tout en repoussant la perception du droit trop élevé qu'elle vou-

---

(1) D'où l'on ne doit pas percevoir le droit de 4 0/0 sous prétexte que l'acte de société reconnaît aux associés un droit de copropriété sur le fonds social.

lait établir sur les parts d'intérêt, admis, en principe, la distinction qu'elle proposait (ins. 1205, § 2). C'est ainsi qu'elle appliqua ce tarif de 2 0/0 à des cessions d'actions dans des sociétés anonymes ou en commandite dont le fonds social se composait de meubles et d'immeubles, quand l'associé avait un droit éventuel de propriété sur ce fonds social. Plus tard, par une déclaration du 16 avril 1833, elle décida que l'on doit percevoir le droit de 1 0/0 sur une cession d'intérêt qui d'après elle n'est qu'une créance. Mais ces divers systèmes ne pouvaient être admis. Il est faux, en effet, d'assimiler l'intérêt à une créance et d'autre part l'associé, qu'il ait un intérêt ou une action, a toujours un droit éventuel de propriété sur le fonds social. Aussi furent-ils repoussés par le tribunal de Versailles le 9 mai 1833 et par celui d'Altkirch le 24 décembre 1833.

L'administration chercha alors à restreindre l'application de l'art. 69, § 2 n° 6, aux parts d'associés négociables. Elle vit son opinion admise par le tribunal de la Seine. Mais battue devant la cour de cassation les 8 février, 6 juin et 21 août 1837, elle se résigna à notifier à ses agents par l'instruction du 7 juin 1837, n° 1539, la nouvelle jurisprudence qui étend le tarif de 0,50 0/0 à toutes les sortes de parts d'associés.

Pendant la deuxième période, de 1840 à 1845, l'on restreint au contraire l'application de ce tarif aux actions *stricto sensu*. Seulement il y a quelques divergences sur les caractères propres à ces sortes de parts d'associés. Pour les arrêts de cassation des 27 janvier 1841 (S. 41, 1, 170), 12 juillet 1842 (S. 42, 1, 595), 14 décembre 1842 (S. 43, 1, 79) et 11 janvier 1843 (S. 43, 1, 317), ce caractère consiste dans la négociabilité, tandis que pour les tribunaux de Rennes (3 février 1847) et de Saint-Etienne (6 janvier 1842) il faut que le capital social soit divisé en fractions égales.

Mais à partir de 1845, la cour de cassation, revient aux errements qu'elle avait suivi avant 1840 et par les arrêts des 16 juillet 1845 (S. 45, 1, 664), 16 juillet 1864 (S. 64, 1, 293), 7 mars 1866 (S. 66, 1, 173), 6 février 1867 (S. 67, 1, 135), 16 novembre 1868 (S. 68, 1, 456) ainsi que par l'arrêt des chambres réunies, du 29 décembre 1868 (S. 69, 1, 134), elle applique le tarif de 0,50 0/0 à toute cession de parts d'associés. L'administration avait cependant espéré pouvoir obtenir une exception à ce principe, lorsque l'intérêt n'est transmissible que par une clause d'accroissement. L'arrêt des chambres réunies, dit-elle, suppose une valeur négociable c'est-à-dire pouvant passer de mains en mains. On ne peut appeler transmissible une part d'associé qui ne changera de propriétaire que par suite d'une circonstance aussi exceptionnelle que le décès de l'un des associés. La chambre des requêtes, par arrêt du 24 novembre 1869 (S. 70, 1, 85), avait admis cette opinion. Mais elle fut condamnée par le tribunal de Dreux le 19 janvier 1875 (S. 75, 2, 117) et par la chambre civile de la Cour de cassation le 14 novembre 1877 (S. 78, 1, 44). Aujourd'hui donc la jurisprudence étend l'application de l'art. 69, § 2, n° 6 à toute part d'associés, pourvu que la société jouisse de la personnalité morale.

Cette opinion est-elle bien exacte ? La jurisprudence et les auteurs qui l'approuvent, tels que M. Remondière (des reversions de propriété d'usufruit ou de jouissance), MM. Championnière et Rigaud (tome IV, n° 3682 et tome VI, n° 108 et s.) ainsi que l'auteur de la note placée dans le recueil de Sirey sous l'arrêt des chambres réunies du 29 décembre 1868 (S. 69, 1, 133), invoquent les arguments suivants : le mot action dans l'art. 69, § 2, n° 6, a dû être pris dans le sens usité au moment de la confection de la loi de frimaire. Or si l'on consulte les ou-

vrages du temps, on le voit employé comme synonyme de part d'intérêt (voir dictionnaire des domaines, v° actions ; — répertoire de Merlin, question de droit, v° action). Le but même que se propose le législateur en édictant ce tarif de faveur existe aussi bien pour l'intérêt proprement dit que pour l'action. Car la cession de l'une et de l'autre valeur doit également être favorisée dans l'intérêt du commerce. Il en est de même pour les cessions par accroissement, car souvent ces sortes de mutations évitent les divisions et les liquidations inopportunes. De plus, si l'on n'applique pas à l'intérêt l'art. 69, § 2, n° 6, cette valeur ne se trouvera soumise à aucun impôt, car aucun texte n'en prévoit la cession : on ne peut évidemment pas lui appliquer l'art. 69, § 5, n° 1, qui ne prévoit que des mutations d'objets corporels, et d'ailleurs il serait illogique d'imposer plus lourdement qu'une créance ordinaire l'intérêt qui n'est au fond qu'une créance sur l'être moral société. Ces auteurs ajoutent qu'en restreignant ainsi la portée de l'art. 69, § 2, n° 6 on l'abroge en fait aujourd'hui. Or aucun texte de la loi du 23 juin 1857 n'établit cette abrogation. Enfin, dit-on, aucun des systèmes proposés n'est acceptable: l'on reproduit les diverses critiques que nous avons formulées contre les systèmes qui se sont fait jour avant 1837 et l'on ajoute que celui qui a été établi par les arrêts de 1841 et de 1842 n'est pas plus admissible, car l'article n'aurait en réalité aucune application : une action négociable, en effet, est celle qui se transmet par endossement ou manuellement. Or les transmissions de la première catégorie sont exemptées d'impôt par l'art. 70 de la loi de frimaire et celles de la deuxième le sont de droit, l'impôt ne frappant que les mutations constatées par écrit. D'ailleurs la multiplicité de ces systèmes ne prouve-t-elle pas la fausseté de la distinction que l'on veut établir,

Mais, à mon avis, qui est d'ailleurs partagé par la majorité des auteurs, la jurisprudence commet une erreur. En effet, contrairement aux assertions de MM. Championnière et Rigaud, le mot action était soit dans l'ancien droit, soit à l'époque de la loi de frimaire, employé le plus souvent dans le sens restreint. Telle est la définition que nous en donnent Melon, auteur du commencement du règne de Louis XV cité par Troplong (préface, page LXXXVII), Savary (dictionnaire universel du commerce, V° action de compagnie) et même un passage du dictionnaire encyclopédique, cité par Championnière lui-même (tome VI, p. 114), ce qui me permet de repousser l'argument que l'on pourrait tirer d'un autre passage du même ouvrage qui semble assimiler l'action à la part d'associé. Merlin (question de droit, V° action) nous cite bien divers auteurs comme d'Aguesseau, Voët, définissant l'action *une part dans une société.* Mais ces définitions sont tirées d'ouvrages où ce mot n'a pu être pris dans un sens général. Voët, en effet, parle des actions de la Compagnie Hollandaise des Indes Orientales et la définition de d'Aguesseau est tirée de son *Mémoire sur le commerce des actions*, mémoire qui, par son titre même, prévoit des parts cessibles, c'est-à-dire des actions dans le sens restreint du mot, et qui d'ailleurs traite de la justice ou de l'injustice du commerce des actions de la Compagnie des Indes. Si nous passons à la période intermédiaire, nous voyons le décret du 24 août 1793 interdire la création des sociétés par actions. Or, évidemment, il a eu l'intention d'interdire non pas la formation de toutes les sociétés, mais seulement de celles qui donnaient le plus de prix à l'agiotage. — Le législateur de frimaire s'est conformé à cette tradition ainsi que l'indiquent les termes mêmes de l'art. 69, § 2, n° 6, qui sont on ne peut pas plus restrictifs. En effet, il ne se contente pas de dire *les*

actions, il ajoute encore *actions de compagnies ou sociétés d'actionnaires*. — D'ailleurs la cession d'intérêt se trouve comprise implicitement dans les objets mobiliers frappés de l'impôt de 2 0/0 (art. 69, § 5, n° 1). Car c'est à tort que l'on cherche à restreindre l'application de ce texte aux objets corporels. — La multiplicité des opinions qui se sont faites jour relativement aux titres soumis à l'impôt de 0,50 0/0 prouve simplement que l'on a tort de chercher un signe extérieur qui puisse permettre de distinguer l'action de l'intérêt, mais nullement que l'intérêt doive se confondre avec l'action, puisqu'en pratique, on distingue fort bien ces deux sortes de parts d'associés. Nous ne nous attarderons pas, enfin, à discuter la valeur des arguments tirés de l'abrogation tacite que nous faisons de l'art. 69, § 2, n° 6, ainsi que du peu de justice qu'il y a à imposer plus lourdement l'intérêt que la créance. Nous verrons, en effet, que la première assertion est fausse, l'article s'appliquant encore aux actions non négociables, quant au deuxième argument, il est sans aucune valeur.

Le droit transmis doit donc être une action proprement dite dans une société ayant la personnalité morale et n'étant affectée d'aucune cause de nullité. Ce point établi, il nous reste à savoir quelles sont les cessions prévues par l'article. A ce sujet, il ne saurait y avoir grand doute : il faut qu'il s'agisse de cessions à titre onéreux. MM. Championnière et Rigaud (IV, n° 3691, suppl. n° 119) et Dalloz, (n° 1792) ont bien cherché à étendre le texte de l'art. 69, § 2, n° 6 aux donations. Mais leur système, combattu par M. Demante (II, 514) a définitivement été condamné par un arrêt de la cour de cassation du 23 mai 1859 (ins. 2160 § 17).

En effet, si l'on étudie d'une manière générale la loi de

frimaire, l'on y remarque l'existence de deux systèmes fiscaux : l'un relatif aux transmissions à titre onéreux, gradue l'impôt suivant l'importance plus ou moins grande des valeurs transmises ; l'autre, applicable aux mutations à titre gratuit, tient surtout compte du degré de parenté. Or, rien ne nous autorise à admettre que relativement aux cessions d'actions, le législateur ait voulu confondre ces deux systèmes. Notre opinion, d'ailleurs, est confirmée par l'art. 7 de la loi du 18 mai 1850, qui soumet aux tarifs des donations les cessions d'actions dans les sociétés étrangères.

En cas de cessions actuelles, il sera, en général, assez facile de savoir quand il y aura mutation à titre onéreux : il faut et il suffit que le cédant retire de la cession qu'il consent un avantage à peu près équivalent à la valeur de l'objet transmis. Cet avantage peut consister, soit dans le paiement du prix de l'action au cédant, soit dans l'acquittement par le cessionnaire de certaines dettes dues par son vendeur, soit même dans le versement à la décharge de ce dernier de l'apport exigible. (Seine, 19 décembre 1863, r. p. 1882). Ce dernier cas peut quelquefois se confondre avec l'adhésion de nouveaux membres. Mais il s'en distingue en ce que, par suite du versement fait par le cessionnaire, le capital social originaire ne se trouve pas augmenté. C'est ainsi que la jurisprudence perçoit le droit de cession sur un acte constatant qu'un fils a remplacé son père comme membre d'une société, à charge de rembourser à ce dernier ce qu'il a déboursé pour le capital et le fonds de réserve. (Montargis, 10 mars 1878, 5496 r. p.) Le même droit sera exigible si l'apport du nouvel associé est versé dans la caisse sociale pour le compte des anciens associés qui se trouvent libérés d'autant et subissent une réduction proportionnelle de leurs droits. (Cass. 7 mars 1866, D. 66,

1, 119; chambres réunies, 19 décembre 1868.) Il en sera de même dans le cas où l'un des associés recevrait, moyennant le versement au fonds social d'une certaine somme, une part plus grande dans les bénéfices, part dont se trouverait diminué le droit de l'un de ses coassociés. (Seine, 27 novembre 1863, 1875, r. p. 27 janvier 1865, 2102, r. p.)

Par suite de ces principes nous percevrons sur l'acte de sous-société formée conformément à l'art. 1861 du code civil, outre le droit gradué de société, le droit de cession à titre onéreux sur la part d'intérêt acquise par le croupier. En effet, il y a cession par le cédant au croupier d'une partie de sa part d'associé et apport par ce dernier à la sous-société de cette part acquise. Or l'article 1er de la loi du 28 février 1872 ne dispense du droit proportionnel que les actes de formation de société « *qui ne contiennent ni transmission de biens meubles ou immeubles entre les associés* ». Il importe peu que la cession ne soit pas opposable à la société, car elle est opposable à tous autres et possède ainsi, tout comme le transport de créances non encore signifié, le caractère translatif qui autorise la perception du droit proportionnel. Cette opinion est admise par le Dictionnaire des Rédacteurs (v° Société n° 254 et s.) et peut s'appuyer sur les considérants d'un arrêt de cassation du 15 décembre 1865 (ins. 2347, § 3).

L'administration pourra d'ailleurs établir, à l'aide de divers rapprochements, que certains actes — notamment les actes de dissolution et de reconstitution de société — déguisent une cession et percevoir le droit en conséquence. Ainsi l'ont décidé deux arrêts de la chambre des requêtes du 15 mai 1872. Dans l'espèce prévue par l'un de ces arrêts on avait dissout la société et, par acte du même jour, reconstitué une société nouvelle, exactement sur les mêmes bases et devant finir à la même époque que la

précédente, bien qu'il ne restât plus que dix-neuf mois à courir. Il n'avait d'autre changement que la substitution d'un nouvel associé à un ancien. Dans l'espèce prévue par le deuxième arrêt, il s'agissait d'une société dans laquelle il avait été stipulé que les survivants des associés auraient un droit de préférence sur la part du prédécédé. La société fut déclarée dissoute, puis, par acte du même jour, on reforma une nouvelle société dans laquelle plusieurs d'entre les associés prirent la place du défunt et versèrent son apport en sus du leur. Il n'y avait pas eu liquidation de la société primitive (D. 72, 1, 322). Dans le même sens (Cass., 5 avril 1854, D. 54, 1, 282).

A côté de ces cessions actuelles, nous rencontrons souvent certaines clauses sur la nature desquelles il y a plus de doute. Quelquefois, dans le but de donner plus de crédit à leur entreprise et d'éviter des liquidations nuisibles aux affaires sociales, les associés stipulent que, lors du décès de l'un d'eux, la société continuera entre les survivants, à charge par eux de payer aux héritiers du prédécédé une somme fixée à forfait dans les statuts ou bien la valeur de la part de leur auteur telle qu'elle résulte du dernier inventaire social. Cette clause pourra être obligatoire ou facultative et, d'ailleurs, elle s'appliquera à tous les cas de dissolution prévus par l'art. 1868, 3°, 4° et 5°. D'autres fois, il sera convenu que la part de l'associé qui cesse de faire partie de la société accroîtra sans aucune indemnité aux associés restants.

Ces diverses conventions constituent, aux yeux de la jurisprudence et de l'administration, des cessions subordonnées au décès ou à la retraite de l'associé et qui se réalisent à titre onéreux, l'équivalent consistant, pour le premier cas, dans la somme fournie par les survivants et, pour le deuxième, dans l'aléa couru par chacun des membres.

Ces diverses règles sont admises par de nombreux arrêts. Je me contenterai de renvoyer au Dictionnaire des Rédacteurs (v° société, n° 833) et à l'ins. 21619, § 1er (mémoire de l'administration), où l'on en trouvera cités un grand nombre — et à l'égard des clauses de réversion. (ins. 2150 § 1er, cass. 26 avril 1854, S. 54 1. 463; — Seine, 30 novembre 1861, 17441 J; — Dreux, 10 janvier 1875, 19686 J; — Seine, 13 mars 1875, 4095 r. p.).

Cette opinion est-elle bien exacte? Pour répondre à cette question il faut distinguer avec soin suivant que les survivants versent ou non la valeur de la part du prédécédé (1).

Le premier cas ne constituerait, d'après M. Demasure (n° 79) et l'auteur de la note placée sous l'arrêt cité par Sirey (70, 1, 401), qu'un lotissement. Il était, disent-ils, loisible aux associés d'exclure leurs héritiers de la société, or c'est précisément ce qui a lieu. A partir du décès de leur auteur, ces derniers n'ont plus aucun droit dans l'actif social, ils ne peuvent donc rien transmettre aux associés survivants. Quant à la somme qu'ils reçoivent, ce n'est que le remboursement à forfait de la part de leur auteur. D'ailleurs dans le fait qui consiste à attribuer aux survivants la part du prédécédé, il n'y a pas autre chose qu'une simple convention entre associés, ainsi que l'indique, du reste, l'art. 1525 du code civil. Enfin ajoutent ces auteurs, si l'idée de cession peut, à la rigueur, se comprendre dans les cas ordinaires, elle devient inadmissible lorsque les survivants se trouvent être, eux-mêmes, les héritiers du cédant, car l'on perçoit deux droits de mutation là où il n'y en a en réalité qu'une, la qualité de cédant et de

(1) Pour ne pas compliquer notre discussion, nous supposerons toujours le prédécès d'un associé, l'on devrait suivre la même opinion pour tout autre cas.

cessionnaire se confondant sur la même tête. — Mais il me semble que l'opinion généralement soutenue est très exacte. Nous supposons que les statuts ne portent pas que la part du prédécédé sera remboursée en valeurs sociales, car il n'y aurait évidemment qu'un simple lotissement. Mais, ce cas mis à part, nous ne pouvons admettre le système de Demasure et de l'auteur de la note. Nous n'avons pas en effet à rechercher si, oui ou non, les héritiers ont été propriétaires de la part de leur auteur, car, par suite de l'effet rétroactif de la condition suspensive, c'est le *de cujus* lui-même qui est censé avoir vendu cette part à ses coassociés, acte évidemment à titre onéreux, puisque les acquéreurs versent l'équivalent de ce qu'ils reçoivent. Par suite du même principe, il n'y pas confusion entre le cédant et le cessionnaire lorsque ce dernier se trouve être en même temps héritier du prédécédé. Enfin, l'art. 1525 n'est pas applicable ici, car il suppose que l'associé reprend son apport (1).

Que déciderons-nous lorsque la part du prédécédé accroît aux survivants sans qu'ils aient rien à verser aux héritiers de leur coassocié. Evidemment ces clauses d'accroissement constituent des cessions ; mais la cession est-elle à titre gratuit ou à titre onéreux ? A ce sujet, je crois qu'il n'est pas possible de donner une solution générale et qu'on devra consulter les circonstances. Il me paraît, en effet, bien difficile de voir dans cette aléa couru

---

(1) Nous pouvons ajouter que cette clause, étant exorbitante du droit commun, doit être entendue restrictivement. Ainsi l'on ne doit pas, si l'acte de société prévoit le décès d'un certain associé, l'appliquer dans le cas de décès d'un autre, ou si l'acte prévoit la retraite des associés, l'appliquer au décès d'un associé.

par l'associé le prix de la cession et, d'autre part, les donations ne se présument pas. Je crois donc que la cession sera à titre gratuit chaque fois que l'on pourra trouver une intention de libéralité et, à titre onéreux, dans le cas contraire.

Il nous reste à étudier quelles seront les circonstances qui permettront à l'administration, en cas de cessions conditionnelles, de réclamer le droit proportionnel et quel sera le délai de la prescription.

Sur le premier point il faut distinguer suivant que la cession est facultative ou obligatoire et a lieu au profit d'une personne présente ou non à l'acte de société.

Si la cession obligatoire a lieu au profit des survivants ou bien au profit d'un tiers présent à l'acte de société, comme leur présence implique l'acceptation de la clause, le droit sera exigible par le seul fait du décès (voir notamment diverses espèces dans le Dictionnaire des Rédacteurs v° Société n° 846 et s.).

Si la cession obligatoire a lieu au profit d'un tiers non présent à l'acte de société, ou si la cession est facultative, le droit ne sera pas exigible par le fait seul du décès et l'administration aura à prouver, ce qu'elle pourra faire par tous les moyens compatibles avec la législation fiscale même par de simples présomptions, que le bénéficiaire a accepté la cession. En effet, cette clause ne forme qu'une pollicitation et le contrat n'est parfait et par conséquent passible du droit proportionnel qu'après l'acceptation.

Nous disons que l'impôt sera exigible dans la première hypothèse par le fait même du décès et que, dans la deuxième hypothèse, la preuve de l'acceptation pourra être faite par tous les moyens compatibles avec la législation fiscale et pourra même résulter de présomptions tirées d'actes parvenus à la connaissance de l'administration,

bien que le droit de mutation soit ce que nous appelons un droit d'acte. C'est que le titre de la transmission de propriété se trouve dans l'acte même de société.

En cas de cession conditionnelle, l'on devra percevoir sur l'acte de société un droit fixe de 3 fr. (1) et le droit de cession lors de la réalisation de la condition. Pendant combien de temps l'administration pourra-t-elle réclamer le paiement de ce droit de mutation ? Sur ce point, nous devons suivre les règles générales d'après lesquelles les prescriptions de la loi fiscale doivent être entendues restrictivement ; d'où l'on doit, en l'absence de texte, appliquer la prescription trentenaire de l'art. 2262. Nous devons distinguer suivant que la réalisation de la condition est arrivée ou non à la connaissance de l'administration par un acte écrit contenant une reconnaissance tellement formelle qu'elle forme une disposition particulière de l'acte. Dans ce cas, qui se présentera rarement, car il faudra que l'acte puisse former titre de la réalisation, il s'agira d'un droit non perçu sur une disposition particulière, prescription biennable. Dans le deuxième cas, comme aucun texte ne prévoit la prescription, nous appliquerons la prescription trentenaire de l'art. 2262.

Liquidation. — Les règles de liquidation seront les mêmes en cas d'application du tarif de 2 0/0 que pour celui de 0, 50 0/0 et pour les cessions actuelles que pour les cessions conditionnelles. L'impôt sera donc liquidé sur le prix exprimé, ainsi que l'indique l'art. 14 n° 5 de la loi de frimaire, en y ajoutant toutes les charges en capital.

---

(1) Ainsi l'ont décidé diverses solutions en date des 15 février 1873 et 8 mai 1876.

En cas de prix non exprimé, on recourra à la déclaration des parties, conformément à l'art. 16 de la loi de frimaire.

Cependant, en cas de cession conditionnelle, certains auteurs, et même deux arrêts de la chambre des requêtes des 19 mai 1868 et 27 juillet 1870, prétendent que l'on ne doit pas comprendre dans le prix les apports et les bénéfices que l'associé ne fait que reprendre. Mais la chambre civile, par un arrêt fortement motivé du 20 janvier 1879 (ins. 2619, § 1er), rejette cette opinion : Il est faux, en effet, dit-elle, de prétendre que l'associé est resté propriétaire des apports ; car, par son entrée en société, il a aliéné son droit de propriété et n'a plus que le droit incorporel de l'action qui n'est nullement un droit de propriété sur le fonds social ; il en est de même des bénéfices jusqu'à la dissolution, il n'y a aucun droit, il a seulement un droit éventuel au partage des bénéfices. Il n'est pas non plus créancier de ses apports et des bénéfices, car dit créance dit somme soustraite à tous les risques de la société. D'ailleurs personne n'a eu l'idée de produire ce système en cas de cession pure et simple à un tiers, or la cession a ici les mêmes caractères. Enfin si l'on admettait ce système, on ne saurait sur quelle somme percevoir, car le prix représente simplement la valeur des apports ou des bénéfices. J'adopte entièrement cette manière de voir.

Par charges, l'on entend tout ce que l'acheteur paie à la décharge du vendeur ; ainsi l'on devra ajouter le montant des dettes du cédant, payées par le cessionnaire. Mais l'on ne devra pas ajouter le montant des versements restant encore à faire par l'actionnaire. En effet, il y a là une sorte d'obligation réelle qui incombe au propriétaire de l'action quel qu'il soit et passe *ipso jure* de la tête du cédant sur la tête du cessionnaire. C'est une sorte de servitude.

On ne devra pas ajouter le montant des dettes sociales :

le droit de l'actionnaire, en effet, n'est qu'un droit personnel sur l'actif net de la société et les dettes sociales n'incombent nullement aux associés, elles grèvent seulement le fonds social.

Nous ajouterons qu'un arrêt de cassation du 13 janvier 1880 (D. 80, 1, 182) décide que l'art. 9 de la loi de frimaire est applicable en cas de vente simultanée d'actions et d'immeubles. Il en est ainsi lors même que les actions sont soumises à la taxe annuelle établie par l'art. 6, § 2 de la loi de 1857. L'arrêt décide que, dans ce cas, on ne peut considérer comme remplissant les formalités de l'art. 9 les relevés trimestriels : car ils ne nous indiquent pas la part que joue l'action dans le prix. Dans le même sens (cass., 19 février, 1873, D. 73, 1, 449).

En cas de cession conditionnelle, si le prix doit être fixé d'après le dernier inventaire social, l'administration peut réclamer la production de l'inventaire, et en l'absence de cet inventaire, les parties doivent faire une déclaration, sinon l'administration a le droit de s'appuyer sur des liquidations ou autres actes pour évaluer la valeur de la part cédée et même décerner contrainte pour une somme arbitrairement fixée. En ce sens Bordeaux 30 juillet 1883 (r. p. 6280) ; cass. 16 août 1875 (D. 76, 1, 213) ; Rouen 7 février 1878 (4906 r. p).

CHAPITRE II

LOI DU 5 JUIN 1850

Cette loi devait trouver place dans notre travail. Car elle marque, du moins pour certaines parts d'associés, une modification dans le régime antérieur et l'impôt qu'elle établit a, pendant quelque temps, tenu lieu de tout droit d'enregistrement exigible sur les cessions d'actions. Mais comme il s'agit ici d'un droit de timbre, nous nous contenterons de donner de cette loi une idée générale, de façon à suivre dans ses diverses phases la législation fiscale relative aux parts d'associés.

Ce nouveau droit, bien que qualifié de droit de timbre proportionnel, a plutôt le caractère d'une taxe sur l'émission. Il n'est exigible, il est vrai, que s'il existe un titre individuel distinct du contrat social, ainsi que l'indiquent ces expressions de l'art. 14 : *chaque titre ou certificat d'action*. Mais, contrairement aux principes ordinaires, le droit de timbre ne sera pas perçu sur les titres qui seront délivrés

dans la suite. Telle est la disposition de l'art. 17 ainsi conçu : *Le titre ou certificat d'action, délivré par suite de transfert ou de renouvellement, sera timbré à l'extraordinaire ou visé pour timbre gratis, si le titre ou certificat primitif a été timbré.*

Le nouvel impôt s'appliquera seulement, d'après les explications fournies lors de la discussion de la loi, aux actions proprement dites. Il faudra même excepter, parmi ces dernières, celles dont la cession n'est parfaite à l'égard des tiers qu'au moyen des conditions déterminées par l'art. 1690 du code civil (art. 25), de même que celles qui en sont formellement dispensées par une disposition de loi (1).

Le tarif est fixé à 0,50 0/0 du capital nominal si la société à une durée qui n'excède pas dix ans et 1 0/0 dans le cas contraire. A défaut de capital nominal, l'on calculera le droit sur la valeur réelle de l'action d'après une déclaration des parties. Enfin la perception du droit suivra les sommes et valeurs de vingt francs en vingt francs inclusivement et sans fraction (2).

Le législateur a édicté diverses mesures destinées soit à faciliter le recouvrement de l'impôt, soit à mettre l'administration à même de découvrir les contraventions.

---

(1) Nous n'avons d'ailleurs connaissance d'aucune action rentrant dans cette dernière catégorie.

(2) Ce droit a d'ailleurs été assujetti aux deux décimes par l'art. 2 de la loi du 23 août 1871.

C'est ainsi que l'art. 14 § 3, impose aux sociétés l'obligation de faire l'avance des droits et que l'art. 16 ordonne que chaque titre ou certificat d'action soit extrait d'un registre à souche qui sera représenté aux préposés de l'enregistrement selon le mode prescrit par l'art. 54 de la loi de frimaire. C'est là l'origine de ce droit de communication aux sièges des sociétés qui a pris depuis une importance considérable.

Il pouvait être onéreux pour des sociétés qui se créent d'avoir à faire ainsi l'avance d'une somme considérable. Aussi l'art. 22 leur permet-il de contracter avec l'Etat un abonnement : les sociétés s'engagent à verser chaque année cinq centimes par cent francs, soit du capital nominal, soit du capital réel suivant les distinctions que nous avons établies plus haut. Cette somme est exigible pendant toute la durée de la société. Cependant par faveur, l'art. 24 dispense du paiement de cet abonnement les sociétés en liquidation et celles qui pendant deux ans sont restées improductives.

Pour assurer ces diverses prescriptions l'art. 18 édicte une amende de 12 0/0 du montant de l'action contre toute société qui y contrevient, et l'art. 19 une amende de 10 0/0 contre l'agent de change ou le courtier qui aura concouru à la cession ou au transfert d'une action non timbrée ou non soumise au droit d'abonnement.

CHAPITRE III

LOI DU 23 JUIN 1857 [1]

Dans notre introduction, nous avons donné une idée générale de cette loi et indiqué les principales modifications qu'elle a apportée au régime antérieur. Il nous faut maintenant l'étudier d'une manière plus approfondie.

Nous diviserons notre chapitre en quatre paragraphes :

Le premier sera consacré aux dispositions communes tant à l'impôt de transmission qu'à la taxe annuelle.

Dans le deuxième, nous nous occuperons des règles particulières à la taxe annuelle.

Le troisième traitera des règles relatives à l'impôt de transmission proprement dit.

Enfin dans le quatrième nous verrons quels sont les droits exigibles sur les conversions de titres nominatifs en titres au porteur, et réciproquement.

---

(1) Cette loi fut complétée par un décret du 17 juillet 1857, dont nous aurons souvent l'occasion de parler.

§ 1er. Dispositions communes a l'impôt de transmission et a la taxe annuelle

D'après les termes exprès de l'art. 6, la nouvelle loi s'applique, à partir du 1er juillet 1857, à toute action quelle que soit la date de la création de la société. L'on peut se demander si le principe de la non-rétroactivité n'a pas été violé à l'encontre des titres soumis, au moment de la promulgation, au droit de timbre établi par la loi de 1850. Cette question, d'ailleurs, ne présente qu'un intérêt théorique, le législateur pouvant toujours déroger par une disposition expresse aux prescriptions de l'art. 2 du Code civil. Pour ma part, je n'hésite pas à me ranger avec M. Demasure (*Régime fiscal des Sociétés*, p. 197) à l'opinion affirmative.

Ces actions avaient acquis, par le paiement de l'impôt établi par l'art. 14, le droit de se transmettre sans être soumises à l'enregistrement, droit qui leur a été retiré à partir du 1er juillet 1857. Le rapporteur de la loi, M. Leroux, a bien cherché à démontrer qu'il respectait la disposition de l'art. 2 et a établi une distinction subtile entre l'émission et la circulation (*Moniteur* du 7 mai 1857, Garnier, r. g., droit de transmission, 6926). Mais toute cette argumentation ne peut tenir en présence des termes généraux de l'art. 15. Il eut, je crois, été plus digne d'avouer franchement qu'on apportait une dérogation aux principes.

Cette loi n'est applicable qu'aux actions proprement dites. Il faut même excepter celles dont il est parlé à l'art. 25 de la loi du 5 juin 1850. En effet, le législateur, en décrétant dans l'art. 6 que les nouveaux impôts seront perçus, indé-

pendamment du droit de timbre spécial, indique évidemment par là son intention de ne frapper que les titres soumis déjà à ce droit particulier. C'est donc bien à tort que M. Garnier (r. g., droit de transmission, n° 6931), ainsi qu'un jugement de Cambrai du 18 janvier 1866 (3375, r. p.) ont prétendu y soumettre toutes les actions, prétextant que la loi de 1857 n'avait pas établi d'exceptions semblables à celles fixées par l'art. 25 de la loi de 1850.

Le tarif a souvent varié depuis 1857 ; l'art. 6 le fixait à 0,20 0/0 pour l'impôt de transmission et 0,12 0/0 pour la taxe annuelle. La loi du 16 septembre 1871, art. 11, porta ces droits respectivement à 0,50 0/0 et 0,15 0/0 en principal. En 1872, on prétendit que les titres au porteur n'étaient pas assez imposés, et l'art. 1, § 1, de la loi du 30 mars 1872 éleva l'impôt à 0,25 0/0 en principal. Cette augmentation souleva de vives critiques ; aussi la loi du 29 juin 1872 qui créait un impôt de 3 0/0 sur le revenu des valeurs mobilières, réduisit la taxe à 0,20 0/0 sans décimes, art. 3. Le même article fixa l'impôt de transmission à 0,50 0/0 sans décimes. C'est là la situation actuelle.

Relativement aux règles de liquidation, une modification assez importante fut introduite par une loi du 30 mars 1872, art. 1^er^. Nous verrons plus loin que dans certains cas, notamment pour la perception de la taxe annuelle, du droit de conversion ou du droit de transmission dû par les titres ne pouvant se négocier que par le ministère d'agents de change, l'impôt se liquide sur le cours de la Bourse. A la Bourse de Paris, la cote est donnée sans déduire la partie non libérée. Or, aux termes de l'art. 6, § 2,

du décret du 17 juillet 1857, on ne devait pas, pour la perception, soit de la taxe annuelle, soit de l'impôt de transmission, déduire les sommes restant encore à verser. Par identité de motif, ce principe avait été étendu aux actions non cotés par une solution du 20 mai 1868 (2707, r. p.), d'après laquelle on devait ajouter au prix le montant des versements restant à faire.

Il y avait là une injustice. En effet, le prix réel de l'action est représenté par la cote, déduction faite de la partie non libérée. D'autre part, l'on ne peut regarder l'obligation qui incombe au cessionnaire de verser à la société, si elle le lui demande, les sommes restant dues, comme une charge devant s'ajouter au prix. Car ce n'est pas là un paiement qu'il fait au lieu et place du cédant. Ce n'est pas autre chose qu'une charge réelle résultant de la nouvelle qualité de l'acheteur. Aussi la loi de 1872 décida que l'on devrait toujours déduire les versements restant à faire.

Cette disposition fort équitable peut amener, ainsi que le font remarquer MM. les rédacteurs du *Journal de l'Enregistrement* (dictionnaire, v° société, n° 127), un résultat bizarre si les titres non libérés sont cotés au-dessous de leur valeur nominale ; il n'y aura alors aucun droit de mutation à percevoir. Tel sera le cas pour une action de 500 fr. libérée de 300 fr. et négociée 200 fr. Cette bizarrerie, d'ailleurs, n'est qu'apparente, le cessionnaire ne versant, en réalité, rien au cédant.

Pour assurer autant que possible l'exacte application de l'impôt, ainsi que pour en faciliter le recouvrement, le législateur a pris diverses dispositions.

Tout d'abord, bien que le débiteur réel du droit soit l'associé, ainsi que le reconnaît un arrêt de cassation du

30 décembre 1884 (ins. 2716, § 3), c'est à la société elle-même que l'impôt sera réclamé (art. 7 de la loi).

Cette dernière doit, pour mettre l'administration à même de liquider les droits, fournir lors de chaque échéance, c'est-à-dire dans les vingt premiers jours des mois de janvier, avril, juillet et octobre, divers états certifiés véritables par les directeurs ou gérants (art. 6 du décret). Ces états sont au nombre de trois : 1° un relevé des transferts et conversions soumis à l'impôt ; 2° un relevé des transferts gratuits et 3° un état indiquant le nombre de titres au porteur existant au dernier jour du trimestre. Il est même d'usage d'annexer à ces diverses pièces un tableau indiquant le mouvement des titres : un pour les titres nominatifs, un pour les titres au porteur. Nous reviendrons d'ailleurs en détail sur ces diverses dispositions.

La loi ou plutôt le décret du 17 juillet 1857 exige en outre de chaque société, compagnies ou entreprises, dans le mois de leur constitution définitive (1), une déclaration constatant : 1° l'objet, le siège et la durée de la société ou de l'entreprise ; 2° la date de l'acte constitutif et celle de l'enregistrement de cet acte ; 3° les noms des directeurs ou gérants ; 4° le nombre et le montant des titres émis, en distinguant les actions des obligations et les titres nominatifs des titres au porteur. Cette déclaration doit être faite au bureau de l'enregistrement du lieu où est le siège du principal établissement (§ 1 du décret). L'on doit déclarer aussi, d'après le même article, les divers changements qui peuvent modifier la perception : changement dans la consti-

(1) Pour les sociétés existantes lors de la promulgation de la loi, on leur accorda jusqu'au 15 août 1857.

tution sociale, changement du siège social du directeur ou gérant, ou bien émission de nouveaux titres (1).

Cependant, malgré les termes formels de l'art. 1, § 2, ces dernières prescriptions sont souvent perdues de vue, au dire des rédacteurs du *Journal de l'enregistrement* (dictionnaire v° action et obligation, n° 122). Spécialement, lorsque les sociétés font des émissions nouvelles, on se contente de la déclaration implicite résultant des états trimestriels. Mais il n'y a là, à mon avis, qu'une simple tolérance de l'administration, les termes de l'art. 1, § 3, du décret étant aussi impératifs que possible.

Il fallait permettre à la régie de contrôler ces diverses déclarations. Ce fut l'objet du droit de communication qui s'exerce aussi bien au siège des succursales françaises des sociétés étrangères, qu'au siège des sociétés françaises (*contra* Demasure *loco citato*). Ce droit fut singulièrement étendu depuis la loi de 1857. En effet, d'après l'art. 9 du décret, les agents ne pouvaient se faire représenter que les pièces et documents relatifs aux transferts, c'est-à-dire les registres à souche d'où les actions étaient extraites ainsi que les registres des transferts et conversions. Plus tard, une loi du 23 août 1871, qui, entre autres choses, établissait divers droits de timbre, édicta dans son art. 22 que : *les sociétés..... sont tenues de représenter aux agents de l'enregistrement leurs livres, registres, pièces de recette, de dépense et de comptabilité, afin qu'ils s'assurent de l'exécution des lois sur le timbre. — Tout refus de communication sera constaté par procès-verbal*

(1) Les ins. 2102 et 2104, n° 1, traitent de diverses questions de manutention dont je crois inutile d'entretenir le lecteur.

et puni d'une amende de 100 *à* 1,000 *francs.* Le nombre des documents soumis au contrôle de la régie se trouvait ainsi singulièrement augmenté, les agents du fisc pouvaient prendre communication non-seulement des pièces essentielles de recette et de dépense, mais encore des divers registres qui pouvaient être considérés comme d'ordre et d'administration intérieure, des reçus, des chèques, des comptes-courants, même des lettres contenant décharge ou quittance (Req., 7 janvier 1878, ins. 2591, § 3 et 4). Mais pouvait-on étendre cet article à l'impôt de transmission. La question était discutée : les uns, comme les rédacteurs du journal de l'enregistrement (dictionnaire v° communication n° 81), penchaient pour l'affirmative ; d'autres auteurs, s'appuyant sur les termes précis de la loi, soutenaient vivement la négative. Pour mettre fin à ces divergences, l'on inséra dans la loi du 21 juin 1875, un article 7 ainsi conçu : *les sociétés..... sont tenues de communiquer aux agents de l'enregistrement, tant au siège social que dans les succursales et agences, les polices et autres documents énumérés sous l'art.* 22 *de la loi du* 23 *août* 1871, *afin que ces agents s'assurent de l'exécution des lois sur l'enregistrement et le timbre.*

Ce texte qui reproduit textuellement les termes de la loi de 1871 et qui étend ainsi le droit de communication aussi loin que cette loi, ainsi que l'a reconnu le rapporteur M. Mathieu-Bodet (réd. v° communication n° 77), s'applique évidemment au droit de transmission, car il parle d'une façon générale des lois sur l'enregistrement. C'est ce que décide l'administration (ins. 2517, § 7) et la jurisprudence (Seine, 19 février 1876, ins. 2570, § 1). L'on pourra même atteindre des contraventions antérieures à la promulgation de la loi de 1875. Le principe de la non-rétroactivité ne s'y oppose nullement, car il ne s'agit pas ici de l'établis-

sement d'un nouvel impôt, mais d'une mesure destinée à assurer plus efficacement la perception d'un impôt antérieur. C'est ce qu'affirment deux arrêts de la chambre des requêtes du 13 novembre 1877 (ins. 2591, § 1 et 2) (1).

Cependant M. Demasure (régime fiscal des sociétés, p. 351) prétend que l'opinion généralement admise est erronée. D'après lui, l'art. 7 rendrait mal la pensée du législateur de 1855, et il ressortirait des travaux préparatoires, qu'il a voulu par cette disposition assurer l'exécution non pas de toutes les lois sur l'enregistrement, mais simplement des nouveaux impôts qu'il édictait. Je me contenterai de répondre qu'il est bien dangereux de s'appuyer sur des travaux préparatoires où la véritable pensée du législateur est souvent si difficile à découvrir, pour expliquer ou plutôt pour dénaturer le sens d'un texte aussi clair que l'art. 7.

Par ces mots : « *Les sociétés sont tenues de communiquer* », le législateur de 1875 exige de la part de la société un fait actif, ils doivent exhiber aux agents les documents qu'ils demandent. D'ou il y aurait refus de communication non- seulement si les sociétés ne voulaient pas donner connaissance de leurs livres, mais encore si elles refusaient de présenter à l'agent le document qu'il demande (chambres des requêtes, 4 mai 1885, ins. 2718, § 4).

Le refus de communication sera constaté par un procès-verbal qui pourra être dressé sans l'assistance d'un

---

(1) Cependant comme cette mesure aurait pu apporter un trop grand trouble dans les affaires, une décision du Ministre des finances du 16 janvier 1878, ordonna aux agents de l'enregistrement de s'abstenir désormais de relever les contraventions antérieures à 1875.

officier municipal et pour lequel l'affirmation dans les vingt-quatre heures ne sera nullement nécessaire, ces deux formalités n'étant pas exigées par la loi de 1875.

Le législateur complète enfin son œuvre en édictant diverses *pénalités* tant contre ceux qui ne s'assujettissent pas à l'impôt que contre ceux qui n'exécutent pas les diverses prescriptions du décret. Tel est l'objet de l'art. 10 de la loi dont l'art. 12 du décret n'est que la reproduction (1).

Cet article est ainsi concu : *Toute contravention est punie d'une amende de* 100 *fr. à* 5000 *fr., sans préjudice des peines portées par l'art.* 39 *de la loi du* 22 *frimaire an VII, pour omission ou insuffisance de déclaration.* Les rédacteurs du journal de l'enregistrement expliquent ce texte de la manière suivante (dictionnaire v° action, n° 187) : si les états sont fournis mais qu'il y ait omission de titres ou insuffisance de déclaration, le droit en sus est exigible, mais l'amende n'est pas encourue. L'on doit au contraire, payer l'amende, en cas d'envoi tardif des états ou pour tout autre contravention. Cette dernière pénalité serait même encourue, à mon avis, pour non déclaration des changements prévus par l'art. 1

(1) Cet art. 12 contient cependant encore deux points intéressants : il étend aux compagnies et sociétés étrangères soumises à la loi de 1857, les pénalités édictées par l'article 10; et 2°, il dit que la preuve des omissions ou insuffisances dans les états, relevés et déclarations sera faite comme en matière d'enregistrement. Dans le dictionnaire des rédacteurs (v° action, n°s 191 et s.), l'on voit plusieurs solutions d'espèces où l'on a trouvé la preuve d'insuffisance ou d'omissions.

§ 3 du décret, ou pour omission de quelques-unes des formalités imposées par l'art. 2 § 3.

Ces amendes et droits en sus sont dus par le seul fait de la contravention, lors même que l'omission proviendrait d'une erreur du comptable.

La quotité de l'amende devra être fixée par l'administration ou les tribunaux. L'ins. 2104 § 6, prescrit de ne poursuivre qu'après la fixation de l'amende par l'administration, mais cette prescription est aujourd'hui lettre morte.

Ajoutons que le refus de communication est frappé aux termes de l'art. 22 de la loi du 23 août 1871, d'une amende de 100 fr. à 1000 fr.

Il nous reste à parler de la *prescription*. La loi de 1857 ne l'a pas prévue. Mais comme il s'agit ici de droits d'enregistrement, nous suivrons les règles ordinaires, nous rappelant d'ailleurs qu'à défaut d'exceptions formelles l'on doit appliquer la prescription trentenaire.

En vertu de ces principes, la prescription biennale sera acquise, conformément aux articles 61 1° de la loi de frimaire et 14 de la loi du 16 juin 1824 : 1° en cas de perceptions insuffisantes ou excessives, par suite d'une liquidation erronée du receveur et aux insuffisances d'évaluation (art. 61) ; et 2° aux amendes et droits en sus exigibles indépendamment des droits simples et que l'on a omis de réclamer alors que la contravention pouvait être reconnue sans recherches ultérieures (14) : tel serait le cas, si, une société oubliant de déclarer la nature des actions, le receveur établissait l'impôt comme s'il s'agissait de titres nominatifs, tandis qu'il aurait dû réclamer la taxe annuelle. On a prétendu qu'il en était de même dans l'espèce sui-

vante : un maire souscrit une déclaration portant que les obligations émises par la commune sont nominatives, et paie l'impôt en conséquence, tandis qu'en réalité, elles tombent sous le coup de la taxe annuelle. Il y a bien, en effet, ici, disent le tribunal de Chateaulin (18 juin 1878, r. g. 5981) et M. Garnier (droit de transmission 6964) une perception insuffisante par suite d'une liquidation erronée du receveur, ce dernier devant contrôler la déclaration qui lui est faite. Mais nous ne pouvons admettre cette opinion et nous dirons avec le tribunal de Charleville (jugement du 29 juillet 1880, r. p. 5689) qu'il faut appliquer ici la prescription trentenaire. Le receveur trouvait, en effet, dans les renseignements fournis par le maire, tous les éléments nécessaires pour établir sa perception et rien ne l'obligeait à les contrôler, il n'y a donc pas eu négligence de sa part.

Nous admettrons de même la prescription trentenaire en cas d'omission de droits principaux, par exemple : en cas d'omission d'un tranfert sur un état. En effet, ce cas ne rentre dans aucune des exceptions prévues. Il ne peut pas être question de la prescription biennale, ainsi que le propose M. Demasure p. 219. Car cette prescription ne s'applique pas aux perceptions erronées. — On ne peut non plus appliquer la prescription quinquennale (art. 61, n°2 de frimaire et 11 de la loi du 18 mai 1850) sous prétexte que l'art. 10 de la loi de 1857 assimile pour la pénalité les droits de cession d'actions aux droits de succession, car il y a une grande différence entre la pénalité et la prescription. Enfin l'on ne peut non plus admettre l'opinion du dictionnaire des rédacteurs (v° action n° 199), opinion d'ailleurs qui est abandonnée dans une autre partie du même ouvrage (v° prescription n° 689), d'après laquelle on devrait appliquer la prescription quinquennale de l'art. 2277 du code civil sous

prétexte que l'impôt est payable par année ou à des termes périodiques plus courts. Car cet article a été créé dans le but de prévenir une accumulation ruineuse d'intérêts, ce qui suppose que les arrérages ne sont que l'accessoire du principal, circonstance qui n'existe pas dans l'espèce. Nous pouvons d'ailleurs trouver un appui pour notre système dans l'arrêt rendu par la cour de cassation le 28 juillet 1875 à propos de la taxe d'abonnement au timbre (ins. 2531, § 7).

§ 2. Règles particulières a la taxe annuelle.

Cet impôt est établi par l'art. 6 § 1 de la loi. Le législateur, après avoir indiqué que désormais toute cession sera soumise au droit de transmission, poursuit : *ce droit pour les titres au porteur et pour ceux dont la transmission peut s'opérer sans un transfert sur les registres de la société, est converti en une taxe annuelle et obligatoire de 12 centimes par 100 du capital desdites actions et obligations.* Cette taxe est purement et simplement la représentation des droits exigibles sur les mutations que ces titres pourraient subir (1), et elle a été créée afin d'atteindre les actions dont les transmissions pouvant se produire sans que la régie en ait connaissance échapperaient ainsi à l'impôt.

Elle est donc exigible dès que l'action est émise. D'après le langage usuel, une action est émise dès qu'elle est sous-

(1) Par suite l'on doit dispenser du droit proportionnel les cessions de ces valeurs qui seraient consenties par acte authentiqne ou par un acte sous-seing privé soumis à l'enregistrement. C'est d'ailleurs ce qu'a admis une solution du 20 mai 1868 ordonnant de ne percevoir sur ces actes que le droit fixe de 3 fr.

crite, peu importe que la souscription ait été faite ou non avec publicité. Il n'est pas non plus nécessaire qu'il y ait eu délivrance matérielle du titre. C'est aussi dans ce sens que la loi fiscale entend ici le mot émission. En effet l'article 1er du décret porte que l'on doit déclarer le nombre des titres émis. De plus les divers textes qui s'occupent de l'exigibilité de l'impôt parlent de la constitution de la société. D'ailleurs le motif même qui a établi cette taxe impose cette solution. Autrement les parties pourraient tourner la loi en transmettant les certificats provisoires qu'ils ont reçus. L'on a cherché à prétendre que les travaux préparatoires contredisaient notre opinion : la loi, dit-on, en parlant de la circulabilité suppose toujours un titre pouvant se transmettre de la main à la main, ce qui ne peut avoir lieu dans le cas, par exemple, où l'action est adhérente à la souche. Mais, ainsi que le fait très bien remarquer le tribunal de Valenciennes (ins. 2358 § 5), on confond ici le mot *circulabilité* et celui de *circulation*. Le premier suppose non pas, ainsi qu'on semble le croire, la possibilité matérielle de se transmettre, mais simplement l'aptitude légale à changer de propriétaire ce qui existe évidemment dans ce cas. Nous admettrons donc avec le tribunal de Valenciennes et la cour de cassation que des actions restées à la souche doivent supporter l'impôt (ins. 2358 § 5) ; il en sera de même des titres restés à la souche et attribués aux fondateurs en représentation de leur apport.

Dès que l'action est émise, l'impôt est dû, lors même que les actions seraient sans valeur ou qu'il y aurait absence de bénéfice. Seulement, dans ces cas, la valeur des titres sera bien moins grande. L'impôt est dû tant que dure la société et même quand la société est en liquidation tant que dure l'être moral. Nous avons étudié plus haut à quel moment cet être moral disparaît.

Sur ces divers points, tout le monde est d'accord, mais la divergence est plus grande sur la question de savoir si la taxe est dûe sur les actions au porteur d'une société en faillite. Les arrêts des chambres réunies du 17 décembre 1877 (D. 78, I. 354) se décident pour la perception en s'appuyant sur ce qu'il n'existe pas de texte dispensant de la taxe. Mais M. Demasure (p. 217) soutient l'opinion contraire en faisant remarquer que la société est dissoute par la faillite et que le syndic ne continue pas les opérations sociales comme le liquidateur. Je me range à l'avis des chambres réunies, l'action existe et rien ne nous autorise à la dispenser de l'impôt.

La taxe annuelle est donc exigible pendant tout le cours de la société, mais sur quelle somme la liquidera-t-on? A ce sujet il faut consulter l'art. 7 du décret du 16 juillet 1857 et l'art. 6 § 2 de la loi : la taxe annuelle, fixée aujourd'hui à 0,20 0/0 sans décimes sera perçue sur le capital des actions d'après le cours moyen pendant l'année prédédente établi conformément à l'art. 7 : on divise la somme des cours moyens de chaque jour de l'année par le nombre de ces cours. D'ailleurs si une valeur est cotée aux Bourses départementales et à la Bourse de Paris, l'on doit tenir uniquement compte des cotes de cette dernière Bourse. A défaut de cours, l'impôt sera établi d'après une déclaration des sociétés, déclaration qui pourra varier d'un trimestre à l'autre. D'ailleurs une solution du 10 août 1886 (22752 J.) a décidé avec juste raison qu'on ne pouvait avoir recours à ce dernier moyen qu'en l'absence de toute cote.

Voyons maintenant sur quel nombre d'actions on percevra l'impôt. L'article 5 nous renseigne à ce sujet. On

le perçoit sur les actions existantes le dernier jour des trimestres de janvier, avril, juillet et octobre, c'est-à-dire le 31 mars, le 30 Juin, le 30 septembre et le 31 décembre. Il y a là une sorte de forfait. Ce procédé est désavantageux pour les actions émises à la fin du trimestre qui paient comme si elles avaient existé pendant tout le trimestre ; par contre les actions amorties quelques jours avant la fin du trimestre ne paient rien. Cependant la loi fait une exception pour les actions des sociétés créées pendant le cours d'un trimestre. Ces sociétés ne paient l'impôt que proportionnellement au nombre de jours écoulés depuis la constitution de la soeiété. L'administration avait cherché à soutenir que s'il y avait amortissement ou remboursement total, l'on devait percevoir l'impôt sur les jours qui s'étaient écoulés depuis le dernier trimestre jusqu'à l'amortissement. Mais cette opinion fut rejetée avec juste raison par la cour de cassation (arrêt du 27 Juin 1883) qui fit remarquer que l'article ne distinguait pas.

Ce sont les sociétés qui doivent faire l'avance des droits, sauf à elles à les recouvrer par un prélèvement sur les coupons. Aussi l'art. 7, exige qu'elles déposent un état des actions existantes au dernier jour du trimestre avec le cours moyen de l'année précédente ou la déclaration estimative. Cet état dont nous avons déjà parlé doit être déposé dans les vingt premiers jours du trimestre suivant.

L'on ne doit pas dispenser de l'impôt les titres transférés à titre de garantie, ni déduire les droits payés en cas de mutations par décès, ou de donation.

Enfin, les actions de jouissance sont, comme les autres, soumises à l'impôt d'après le cours moyen qui leur est propre.

La dernière question qui se présente à notre examen est celle de savoir quels sont les titres soumis à cet impôt exorbitant du droit commun. Pour la résoudre, nous ne devons pas perdre de vue le but même qu'a cherché le législateur en édictant la taxe annuelle, il faut, d'autre part, faire attention que, craignant l'arbitraire, il a tenu à déterminer quelles actions rentraient dans cette catégorie. Il faut donc prendre à la lettre les expressions de l'article et exiger, pour que l'action puisse échapper à la taxe, que la mutation ne puisse s'opérer même *inter partes* que par un transfert sur les registres de la société. Nous exigerons aussi que le transfert ait lieu suivant les formes établies par l'art. 36 du code de commerce.

Ces divers points ne soint pas cependant admis sans conteste. Tout le monde reconnaît que l'article s'applique aux actions au porteur, aux actions transmissibles par simple endossement, ou par acte sous seing privé même aux actions transmissibles par acte authentique. Les rédacteurs du *Journal de l'enregistrement* (v° actions, n° 169) estiment bien que dans ce dernier cas, l'administration étant à même de connaître la cession, on devrait appliquer le § 1 de l'article. Mais cette opinion est trop contraire au texte pour pouvoir être sérieusement soutenue. C'est ce que décide M. Demasure, p. 207. Il n'y a pas doute, non plus pour les actions dont le mode de transfert n'est pas indiqué dans les statuts, la mutation pouvant avoir lieu même par simple endossement (cass. req., 4 décembre 1867, ins. 2362, § 5. — réj. civ., 15 décembre 1869, ins. 2398, § 6 — 27 février 1884, ins. 2694, § 7).

L'accord est moins parfait si la cession complète *inter partes* n'est valable au regard de la société que par un transfert sur les registres. M. Garnier (v° droit de transmission, n° 6947) et M. Dalloz, sous l'arrêt du 8 décem-

bre 1869 (69, 1, 409), admettent notre opinion, consacrée par de nombreux monuments de jurisprudence (Seine, 13 août 1859, — cass. 4 avril 1860, ins. 2174, § 3, — cass., 2 février 1863, ins. 2244, § 2, — 27 février 1866, ins. 2348, § 5, — 8 décembre 1869, ins. 2398, § 4, — 28 février 1876, r. p. 4367). Mais M. Demasure (régime fiscal des sociétés, p. 199), combat vivement cette manière de voir : la perception de la taxe annuelle, dit-il, étant contraire aux règles ordinaires, nous devons appliquer restrictivement le texte qui l'établit. Sans doute, nous ne pouvons dispenser de la taxe des actions transmissibles par un mode autre que le transfert, sous prétexte que l'administration est à même de connaître les mutations. Mais le cas dont nous nous occupons ici rentre dans les termes de la loi : car la transmission n'est parfaite que par le transfert, tout comme la cession de créance, et elle ne peut produire auparavant aucun résultat utile. D'ailleurs, la loi, en mettant l'impôt à la charge de la société, a, par là même, voulu indiquer qu'elle ne frappait que les cessions valables au regard de cette dernière. Enfin, ajoute-t-il, l'opinion que je soutiens est adoptée par la jurisprudence : deux arrêts du 26 janvier 1869 (D. 69, 1, 354), sont formels en ce sens. Quant à ceux qui semblent contraires, ils s'expliquent parce qu'ils regardent cette communication à la société comme une simple mesure d'ordre intérieur.

Mais la théorie de M. Demasure n'est pas admissible. Elle a le tort grave de corriger la loi. En effet, contrairement à ce qu'il prétend, la cession est parfaite dès qu'elle est accomplie *inter partes*. C'est, d'ailleurs, ce qui est décidé pour la cession de créances qui est soumise au droit proportionnel avant même que les formalités de l'art. 1690 aient été remplies, c'est-à-dire avant qu'elle ne soit opposable aux tiers. On objecte que la cession d'action non

opposable à la société ne peut produire aucun résultat utile. Mais c'est là une erreur manifeste, ainsi que le fait remarquer un jugement du tribunal de la Seine du 13 août 1859 (ins. 2174, § 13) : en effet, l'action pourra être l'objet de plusieurs mutations avant de supporter le droit.

Quant à l'argument tiré de l'art. 7, § 2 de la loi, il est absolument sans portée. Comme nous l'avons déjà indiqué, le véritable débiteur de l'impôt est toujours l'associé, et ce n'est que par un motif d'utilité pratique que la loi oblige les sociétés à faire l'avance des droits. Enfin, l'appui que cherche M. Demasure dans la jurisprudence lui manque complètement, et les arrêts du 29 janvier 1869, qu'il étudie avec tant de complaisance (D. 69, 1, 354), ne sont qu'une exception aux principes enseignés généralement. Les arrêts du 4 avril 1860 (ins. 2174, § 3), 2 février 1863 (ins. 2244, § 2), 27 février 1866 (2348, § 5), 8 décembre 1869 (ins. 2398, § 4), 28 février 1876 (r. p. 4367) frappent de la taxe annuelle toutes les actions qui ne se transmettent pas par un transfert sur les registre de la société. Sans doute, ils n'ont pas toujours eu à statuer sur l'espèce dont nous nous occupons. Souvent même nous lisons cette expressions que le transfert n'est exigé que par une mesure d'ordre intérieur, mais toujours il ressort de leurs considérants, que la la loi exige le transfert *inter partes*.

M. Demasure, p. 201, affirme aussi que c'est trop demander que d'exiger le transfert suivant les formes indiquées par l'art. 36 du code de commerce. Mais d'après ce que nous venons de dire, le transfert par les registres doit être le titre même de la transmission, non-seulement au regard des tiers, mais encore entre les parties. Or, pour qu'il en soit ainsi, c'est-à-dire pour que le transfert sur les les registres soit opposable aux parties, il faut qu'il soit

signé par elles ou par leur mandataire, en un mot qu'il remplisse les formalités de l'art. 36 du code de commerce. Nous avons en ce sens deux arrêts de cassation, l'un du 8 décembre 1869 (ins. 2398, § 4). et l'autre du 27 février 1884 (ins. 2694, § 7).

Que déciderons-nous quand les statuts porteront que les actions sont transmissibles par endossement et par un transfert sur les registres de la société. Je crois qu'il faut voir dans le transfert une formalité nécessaire à la validité de la transmission même *inter partes*, d'où la taxe ne sera pas exigible à moins que l'ensemble des clauses de l'acte ne contredise cette opinion. Telle est l'opinion de la jurisprudence. Ainsi l'on perçoit le droit de transfert dans l'espèce des deux arrêts du 5 mars 1867 (D. 67, 1, 116). Au contraire la taxe annuelle a été reconnue exigible par arrêt du 27 février 1866 (ins. 2348 § 5) dans une espèce où les statuts portaient que le transfert n'avait pour but que de faire connaître le nouveau titulaire à la société. Une décision semblable a été rendue par l'arrêt du 8 décembre 1869 (ins. 2398 § 4) qui a constaté qu'en fait, le comptoir d'escompte de Caen a considéré que le transfert n'était qu'une simple mesure d'ordre intérieur.

Cependant nous rencontrons quelques solutions contraires aux principes que nous venons d'exposer mais qui sont de simples décisions d'équité : ainsi une solution du 9 mai 1868 porte qu'à raison des difficultés presque insurmontables que les sociétés anonymes éprouvent à modifier leurs statuts, il n'y a pas lieu d'insister pour le recouvrement de la taxe annuelle, s'il n'apparaît pas de fraude dans le mode de transmission des actions nominatives, lors même qu'il ne serait pas tout à fait conforme aux prescriptions de la loi. Les rédacteurs du journal de l'enregistrement (Dictionnaire V° Société n° 156) pensent

que, depuis la suppression de la nécessité de l'autorisation pour les sociétés anonymes, cette solution n'est plus susceptible que d'une application très restreinte.

De même le 24 juin 1864 (6936 r. p.) on a décidé que les actions déclarées inaliénables ne supportent pas l'impôt.

Disons en terminant que, d'après la régie, la modification des statuts qui transforme les titres au porteur en titres nominatifs produit effet du jour même où elle a lieu, il n'est pas nécessaire qu'elle soit publiée et déposée chez un notaire. Cette solution nous semble contraire à ce que nous avons décidé sur le droit de l'administration relativement aux sociétés non publiées.

§ III. Règles spéciales a l'impot de transmission.

Les valeurs soumises à cet impôt, sont, par *a contrario* toutes les actions tombant sous le coup de la loi de 1857 et auxquelles ne s'applique pas la taxe annuelle.

Nous n'avons pas à revenir ici sur le tarif fixé, ainsi que nous l'avons vu, à 0, 50 0/0 sans décimes, ni sur les règles de liquidation spéciales aux titres non libérés. L'impôt sera établi comme pour les parts d'associés soumises à la loi de frimaire, sur le prix exprimé sans ajouter les dettes qui grèvent la société, prix qui sera connu par les déclarations fournies dans les états trimestriels, sauf à l'administration à en vérifier la sincérité en se faisant représenter les registres de la société. Pour les valeurs transférables seulement par le ministère d'agent de change, le prix ne pourra être qu'un des cours officiels du jour.

Le débiteur du droit est le cessionnaire lui-même (1). Seulement, pour plus de commodité, la loi prescrit aux sociétés de percevoir elles-mêmes l'impôt. Par suite du transfert, elles en sont constituées débitrices et doivent le verser elles-mêmes au trésor (art. 7), l'art. 2 du décret leur prescrit d'établir chaque trois mois le relevé de transferts opérés pendant le trimestre précédent sur l'état dont nous avons déjà parlé. Cet état doit contenir : 1° la date du transfert, 2° les noms, prénoms et domicile du cédant et du cessionnaire, 3° la désignation et le nombre des actions transférées, 4° le prix de chaque transfert, 5° le total en toutes lettres de la somme soumise au de 20 0/0. On dresse donc cet état par tableau ; on additionne les divers prix de transfert et on inscrit le total en toutes lettres.

Si pendant le trimestre, il ne s'opère aucun transfert, les sociétés ont pour habitude de déposés au relevé négatif. Mais il y a-t-il là une obligation qui incombe aux sociétés, et qui pourrait être sanctionnée par les pénalités édictées par l'art. 12 du décret ? Cette opinion est soutenue par l'administration dans une solution du 21 mars 1866 (18 521, J). Elle s'appuie sur l'esprit même du décret, dont toutes les dispositions tendent à mettre l'administration à même de percevoir l'impôt ou de reconnaître qu'il n'est rien dû, sans avoir besoin de se transporter au siège social pour constater ce dernier fait. Pour nous, nous pensons que, le relevé négatif n'étant nullement imposé, la société n'est pas obligé de le produire et ne peut être punie

(1) D'où un arrêt de 30 décembre 1884 (ins. 2716, § 3) a conclu que l'administration pouvait percevoir le droit de transmission sur un jugement constatant la cession d'actions nominatives.

en cas de retard. Seulement évidemment, en pratique, il sera fourni. L'administration, en effet, réclamera l'état aux sociétés, qui répondront en envoyant ce relevé négatif. Seulement ce qui distingue mon opinion de celle de la régie, c'est qu'aucune amende ne sera encourue pour retard.

La loi, n'ayant pour but que d'atteindre les mutations de valeurs, devait affranchir de l'impôt les transferts qui ne sont pas translatifs : par exemple les transferts faits à titre de garantie (art. 4 du décret). Cet article exige qu'ils soient portés sur un état trimestriel spécial.

Enfin l'on dispense aussi du droit, par application de la règle *non bis in idem* : 1° les transferts d'actions au nom des héritiers, légataires ou donataires. En effet, en cas de transmission à titre gratuit, l'on perçoit sur les parts d'associés les droits de mutations par acte gratuit entre vifs ou pardécès. Aussi, d'après une décision du ministre des finances du 4 novembre 1857 (ins. 2111, § 3), aucun droit ne sera du pour le transfert sur les registres. A cet effet il sera fourni par le receveur où la déclaration a été passée un certificat d'acquit des droits. Si au moment du transfert, les droits de mutations n'avaient pas encore été perçus on percevrait alors le droit de 0, 50 0/0 à imputer sur les droits de succession ou de donation. Enfin, en cas de perception cumulative, la restitution a lieu (il y a là une exception certaine à l'art. 60 de la loi de frimaire). — 2° les transferts d'ordre au nom des agents de change. D'après les règles de la profession d'agent de change, le vendeur et l'acheteur ne doivent pas se connaître. Pour atteindre ce résultat, le vendeur fait transférer le titre au nom de son agent de change, ce dernier le fait

transférer au nom de l'agent de change de l'acheteur, puis intervient un troisième transfert de l'agent de change de l'acheteur à ce dernier. En réalité, il n'y a qu'une seule transmission d'autant plus que la jurisprudence considère que cet officier ministériel n'a aucun droit de propriété sur les titres achetés pour le compte de son client et mis provisoirement à son nom (Paris, 6 juillet 1870. 3320. r. p.). Aussi l'on ne perçoit le droit de transfert que sur la première mutation, les deux autres sont gratuites, à condition que toute l'opération soit terminée dans un délai de dix jours, à compter de la date de la négociation indiquée par le premier transfort: — Enfin 3° les transfert d'actions qui ont été vendues par acte authentique ou sous-seing privé et soumises au droit au moment de l'enregistrement.

§ 4 Conversion.

L'art. 8 est ainsi conçu : *dans les sociétés qui admettent le titre au porteur, tout propriétaire d'actions et d'obligation a toujours la faculté de convertir ses titres au porteur en titres nominatifs et réciproquement. Dans l'un et l'autre cas, la conversion donne lieu à la perception du droit de transmission.*

En vertu de cet article, la conversion que fait un associé de son titre nominatif en titre au porteur ou réciproquement est soumise au droit de mutation de 0,50 0/0. D'après les principes stricts, il ne devrait pas y avoir de droit proportionnel ; car il n'y a pas changement de propriétaire. Le législateur a craint qu'on ne déguise un véritable transfert sous une conversion. Cependant le même article dans son § 3, a affranchi de tout droit les conver-

sions faites pendant les trois mois qui ont suivi la mise à exécution de la loi de 1857.

Cette perception étant contraire au droit pur, nous devons la limiter expressément aux cas prévus par le texte même. Or il ressort de ce texte ainsi que de l'esprit de la loi qu'il faut 1° que la conversion soit volontaire et non statutaire : en effet, dans ce dernier cas, la fraude n'est nullement à craindre et, d'ailleurs, le texte prévoit un associé convertissant son titre, et 2° qu'au moment où la conversion a lieu, l'associé ait eu auparavant la faculté d'opter pour l'une ou l'autre forme : l'art. 8, en effet, suppose *in terminis* une société où existe la forme nominative et la forme au porteur.

En conséquence, l'on considère comme non soumis au droit l'échange de titres nominatifs contre des titres au porteur opéré en exécution d'une modification des statuts et d'une réduction du capital social. De même, le droit de conversion n'est pas exigible dans le cas où une société qui en absorbe une autre et fusionne avec elle modifie à cette occasion ses statuts et délivre des actions nominatives en échange d'anciens titres au porteur, et *vice versa*. Car ce sont des conversions statutaires. De même, nous déciderons avec une solution du 14 février 1887 (r. p. 6931 — 22931 j.) que dans le cas où des associés se font délivrer, dans le délai déterminé par l'assemblée générale tenue conformément à l'art. 3, des titres au porteur en échange des certificats nominatifs délivrés antérieurement, le droit de conversion n'est pas dû ; cependant un arrêt du 15 décembre 1869 (ins. 2398, § 6) nullement motivé décide qu'en cas d'obligations n'ayant pas de modes indiquées et que la société offre de remplacer par des certificats nominatifs, le droit est dû.

Mais l'impôt sera exigible si l'asssocié, après avoir laissé

passer le délai, vient échanger son certificat contre un titre au porteur, ou même si, l'assemblée n'ayant pas fixé de délai, l'associé laisse s'écouler un laps de temps assez long, car alors il sera censé avoir opté d'abord pour la forme nominative. De même, en cas de transmission par succession, si l'héritier échange le titre nominatif de son auteur contre un titre au porteur, et *vice versa*.

Liquidation du droit. — Nous ne pouvons ici, comme dans le cas de transfert d'actions nominatives, percevoir le droit sur le prix de l'achat, puisqu'il n'y en a pas. Seulement il fallait cherché à s'en rapprocher le plus possible. En conséquence, l'art. 3 du décret du 17 juillet 1857 distingue suivant que les titres sont cotés à la Bourse ou non. Si les titres ne sont pas cotés, il fallait s'en remettre à la déclaration des parties, conformément à l'art. 16 de la loi de frimaire. Quant aux titres cotés, la cote représente le prix officiel de ces titres ; aussi l'article décide que le droit sera perçu sur le dernier cours moyen constaté avant le jour de la conversion.

Cet impôt sera perçu de la même manière que l'impôt de transmission. Les actions converties seront portées sur le même état ; seulement, à la place du prix on mettra le cours moyen, ainsi que nous venons de l'indiquer.

Enfin, nous avons vu que l'art. 8 dispensait de tout impôt les conversions opérées dans le trimestre de juillet 1857. Par suite, l'art. 3, § 2, exigeait l'envoi d'un état distinct de ces titres dans les vingt premiers jours d'octobre 1857.

CHAPITRE IV

SOCIÉTÉS ÉTRANGÈRES

Nous ne traiterons dans ce chapitre que des parts d'associés de même nature que celles qui sont soumises en France à l'impôt obligatoire de timbre et de transmission. Pour les autres, les règles fiscales sont exactement les mêmes que pour les titres français et ne présentent aucune difficulté d'application, l'impôt n'étant exigible qu'à l'occasion de faits dont l'administration aura toujours connaissance,

Il fallait, ainsi que nous l'avons dit, sous peine de créer sur notre propre marché une concurrence redoutable à nos valeurs, soumettre les actions étrangères à des droits équivalents à ceux établis pour les titres français. La loi du 5 juin 1850 avait complètement oublié cette règle de justice et de bonne politique. Mais cette lacune fut comblée par l'art. 9 de la loi du 23 juin 1857 ainsi conçu : *Les actions et obligations émises par les sociétés, compagnies ou entreprises étrangères, sont soumises, en France, à des droits équivalents à ceux qui sont établis par la*

présente loi et par celle du 5 juin 1850 sur les valeurs françaises; elles ne pourront être cotées et négociées en France qu'en se soumettant à l'acquittement de ces droits.

Cet article laisse d'ailleurs à un règlement d'administration publique le soin de fixer le mode d'établissement et de perception des droits. (1).

Mais il y a de notables différences entre le régime relatif au titre français et celui appliqué aux valeurs étrangères.

Tout d'abord, l'administration ne pouvant presque jamais avoir communication des registres de transfert par suite de la situation à l'étranger des sièges social, le seul impôt applicable aux titres nominatifs comme aux titres au porteur était la taxe annuelle. C'est d'ailleurs la règle qui a été adoptée par l'art. 10 § 4 du décret du 14 juillet 1857. Ce même article décide que, pour la fixation du cours moyen et des époques de paiement, l'on suivra les principes établis par les articles 5 et 7 du même décret (2).

---

(1) Le tarif de l'impôt ainsi que les règles de liquidation et le mode de paiement n'étant fixé que par un décret, le pouvoir exécutif peut seul les changer contrairement à ce qui a lieu pour les valeurs françaises, dont le tarif ne peut être modifié que par une loi. (Ce décret porte la date du 14 juillet 1857.)

(2) La société devrait donc fournir les états réclamés par l'art. 5, mais nous pensons avec MM. les rédacteurs du *Journal de l'Enregistrement* (v° actions n° 276) que, depuis le décret du 24 mai 1872, l'on n'est plus obligé de les fournir puisqu'ils ne présentent plus d'utilité. D'ailleurs l'art. 10, § 5 ne contredit pas cette opinion, puisqu'il n'exige l'application de l'art. 5, qu'en ce qui concerne les époques de paiement.

L'impôt ne se liquide pas sur les titres existant au dernier jour du trimestre, mais simplement sur un certain nombre d'actions. Il est, en effet, plus que probable que toutes les valeurs d'une société étrangère ne circulent pas en France. Mais le mode de fixation du nombre de titres passibles de l'impôt changea assez souvent : sous l'empire du décret, il était établi arbitrairement par le ministre des finances. Plus tard un décret du 11 janvier 1862 (article premier) établit entre les titres une distinction suivant qu'ils circulent particulièrement en France ou non, les droits devant être perçus pour les premières sur toutes leurs actions, pour les secondes sur la moitié. Le classement d'une société dans l'une ou l'autre catégorie était l'œuvre du ministre. Une autre division fut établie par le décret du 11 décembre 1864, art. 1er (ins. 2302), Il distingua les actions des obligations et décida que l'impôt serait perçu sur la moitié du capital représenté par des actions et sur la totalité des obligations. Enfin le décret du 24 mai 1872 (ins. 2445), encore aujourd'hui en vigueur, crée un système tout particulier : le nombre des actions soumises à l'impôt est établi pour une période de trois ans par le ministre des finances, sur l'avis préalable d'une commission composée conformément à l'art. 1er du décret. Ce nombre ne peut d'ailleurs, aux termes de l'art. 2, être moindre de 1/10 et peut être modifié tous les trois ans. S'il y a lieu à révision, elle est effectuée dans le trimestre qui précède l'échéance de la troisième année ; sinon, la même quotité sert pendant une nouvelle période triennale de base à la liquidation des droits.

La taxe annuelle doit, comme pour les sociétés françaises, être avancée par les compagnies. Afin d'en

assurer le recouvrement, la loi exige que celles-ci fussent agréer par le ministre des finances un représentant français (art. 6 du décret) d'une honorabilité et d'une solvabilité notoire. Ce représentant est débiteur personnel des droits et son engagement doit être pur et simple. Toutefois on admet par faveur qu'en cas de faillite il n'est responsable que des droits échus jusqu'au jour de la déclaration de faillite.

Les conditions d'exigibilité de la taxe ne pouvaient pas non plus être les mêmes. Le titre étranger, en effet, ne tombe sous l'application de nos lois et ne fait concurrence à nos valeurs que lorsqu'il paraît sur notre marché et qu'il circule en France, il faut donc pour percevoir l'impôt, que l'action soit négociée en France. Ce fut ce que décida l'art. 9 de la loi 1857 en disant que les actions étrangères ne pourraient être cotées et négociées en France qu'en se soumettant à l'acquittement des droits. Ce principe ne reçut toute son application que par la loi du 29 juin 1872.

Le décret de 1857, en effet, dans son art. 10, n'indiquait comme cause de l'exigibilité du droit que la cote des titres, soit à la Bourse de Paris, soit aux Bourses départementales. Le même article exigeait d'ailleurs que les sociétés qui voulaient faire admettre leurs valeurs à la Bourse fassent agréer auparavant un représentant responsable, et celles admises lors de la promulgation de la loi de 1857 devaient dans les deux mois remplir cette formalité, sous peine de se voir retirer l'autorisation dont elles jouissaient. Une solution du 3 août 1865 avait, d'ailleurs, décidé qu'une société admise par la chambre syndicale de change sans l'assentiment du ministre devait aussi supporter l'impôt et faire agréer au plus tôt un représentant français. C'était

donc la possibilité de pouvoir se négocier par le ministère d'agent de change et d'avoir un cours officiel qui rendait l'impôt exigible (1), d'où un titre rayé de la cote, pourvu que le ministre ait confirmé cette radiation, était dispensé de l'impôt. (Seine, 31 août 1872, 3551 r. p. — Cass. 10 juin 1874, 19523 J.)

Ces règles, qui étaient encore en vigueur lors de la promulgation du décret du 24 mai 1872 ainsi qu'il résulte de diverses dispositions de ce décret, n'atteignaient pas tous les titres qui pouvaient, par leur commerce, faire concurrence à nos valeurs. Elles créaient une distinction illogique entre les titres cotés et ceux qui se transmettaient de tout autre manière. Cet état de choses fut notablement modifié par l'art. 4 § 2, de la loi du 29 juin 1872, ainsi conçu : *les titres étrangers ne pourront être cotés, négociés, exposés en vente ou émis en France, qu'en se soumettant à l'acquittement de cette taxe, ainsi que des droits de timbre et de transmission.* L'impôt atteint donc aujourd'hui toutes les valeurs qui paraissent sur notre marché, Nous devons cependant faire observer que les titres soumis en France à des négociations particulières sans le concours de la société y échappe encore. La loi, en effet, exige le paiement de la taxe non des particuliers, mais de la société, et cette dernière ne peut être engagée que par son propre fait.

Tout le monde ne donne pas cependant à ce texte la portée générale que nous lui attribuons. L'on restreint

---

(1) L'on se demandait si un titre admis à la cote, mais n'ayant aucun cours sur le marché devait payer l'impôt. Deux solutions des 23 avril 1864 et 4 avril 1867 se décident pour la négative, mais sont regardés comme de simples décisions d'équités par MM. les rédacteurs du journal de l'enregistrement (V° action n° 264).

tout d'abord le sens du mot émission en ne l'appliquant qu'à l'offre des titres faite au public, c'est-à-dire à toute personne disposée à souscrire. Mais, ce sens se trouve, ainsi que nous l'avons dit, contraire à celui qui est donné à ce mot dans le langage des affaires, dans le langage usuel et dans les lois fiscales relatives aux valeurs françaises. Or il n'est pas possible d'admettre que le législateur de 1872, ait voulu ainsi déroger à une tradition constante. Une opinion plus générale prétend qre le mot *négocié* est, purement et simplement synonyme de *coté*, d'ailleurs, dit-on, la régie ne poura jamais saisir ces diverses mutations, il est donc inutile d'établir une règle fiscale qui sera toujours violée. Mais d'abord, l'administration n'est pas aussi désarmée contre la fraude que le prétendent nos contradicteurs, et notamment dans ses recherches au siège des sociétés, elle pourra souvent trouver la trace de ces mutations. En fut-il autrement, nous ne devons pas corriger la loi sous prétexte de la difficulté qu'il y a à l'exécuter. Or il est certain que le mot négocié a dans le texte un sens particulier. Il est tout d'abord peu probable que l'on ait commis un pléonasme et de plus nous venons de voir que la loi atteint les émissions même non publiques, de titres français, et par identité de motifs, de titres étrangers. Or le même régime doit s'appliquer aux négociations, puisque l'émission n'est, en définitive qu'une première négociation. D'ailleurs notre opinion est aujourd'hui adoptée par un arrêt tout récent de la chambre civile du 17 janvier 1888, rendu sur un remarquable rapport de M. l'avocat-général Desjardins, (journal n° 22968.)

Puisque la cause de l'impôt est aujourd'hui la négociation il faudra, pour qu'une société étrangère puisse être

dispensé de le payer, que toutes ses actions soient retirées du marché ; la suppression de la cote ne pourra plus avoir pour effet que de donner lieu à une diminution du nombre des titres soumis à l'impôt.

Les sociétés dont les actions sont négociées en France doivent faire agréer un représentant responsable et faire déterminer le nombre des titres soumis à l'impôt.

Les diverses dispositions auxquelles sont assujetties les valeurs étrangères, sont sanctionnées pour les titres cotés par le retrait de la cote et pour les autres par l'amende édictée par l'art. 5 de la loi du 29 juin 1872. La société est en outre exposée aux poursuites en recouvrement des taxes exigibles et des amendes de retard encourues pour ne s'être pas libérées aux échéances trimestrielles.

POSITIONS

DROIT ROMAIN

I. — Il était permis, à Rome, au *filius familias* en puissance, de disposer de ses biens adventices par donation *mortis causâ*.

II. — La saisine héréditaire a été connue en droit romain.

Les héritiers siens et les héritiers simplement nécessaires acquéraient *ipso jure* la possession en même temps que la propriété de l'hérédité.

III. — Le cédé peut oppérer au cessionnaire toute exception tirée du dol.

IV. — C'est à tort que l'on a prétendu que la *manus* ne produisait pas effet sur la personne de la femme.

V. — Les sociétés de publicains n'avaient pas la personnalité morale.

DROIT CIVIL

I. — Le refus du mari de procéder à la célébration religieuse du mariage est une cause de séparation de corps.

II. — Celui qui a payé avec subrogation le capital d'une

rente, ne peut exiger du débiteur que le remboursement de ce capital.

III. La règle *locus regit actum*, n'est facultative que dans le cas où les deux contractants sont de même nationalité.

IV. — Le mineur qui a ses père et mère n'a pas d'hypothèque légale sur les biens de son père : celle-ci ne peut prendre naissance qu'à la mort de la mère.

DROIT COMMERCIAL

I. — La prescription de cinq ans peut être invoquée par un commanditaire ou par un actionnaire.

II. — Elle peut être invoqué par le liquidateur s'il est poursuivi à raison de sa qualité d'associé.

III. — La société civile, lors même qu'elle est constitué sous la forme commerciale ne jouit pas de la personnalité civile.

IV. — Dans la société commerciale, l'existence d'un acte écrit est exigé *ad probationem et non ad solemnitatem.*

DROIT ADMINISTRATIF

Les percepteurs ne sont pas des comptables soumis à l'hypothèque légale.

DROIT FISCAL

I. — L'administration n'est pas juge de la validité des actes.

II. — La licitation, au profit d'un cohéritier ou d'un

copartageant, lors même que l'indivision ne résulte pas d'un titre commun ne devrait pas supporter le droit de transcription lors de l'enregistrement de l'acte.

Vu :
Le Président de la thèse,
E. Binet.
Nancy, le 23 mai 1888.

Vu par le Doyen,
Nancy, le 28 mai 1888.
E. Lederlin.

Vu et permis d'imprimer.
Nancy, le 30 mai 1888.
Le Recteur,
M. Mourin.

ERRATA

Thèse de Droit romain.

Pages	Lignes	*Au lieu de :*	*Lire :*
7	6	état	Etat
8	12	s'agisse	s'agit
12	21	basé	basée
—	22	amené	amenées
17	note 1, ligne 2	condamnés	condamnées
18	5	qu'ils n'aient	qu'ils n'eussent
19	21	leur	leurs
20	11	*abunderet*	*abundaret*
24	10	aient	eussent
—	32	soit	fût
25	9	*dejure*	*de jure*
—	30	Etaient	Sont
26	11	il n'invoque	ils n'invoquent
28	3	qu'ils	qu'elles
29	29	préférait	préférerait
30	16	employé	employée
33	9	leur part	leurs parts
36	7	citent	cite
38	7	traduit	traduite
—	11	placé	placée
41	20	puisse	pût
42	7	n'ait	n'eût
—	25	confiscait	confisquait
46	14	celles	celle
48	3	châtié	châtiés
—	11	quel était	quels étaient
52	27	absout	absous
53	22	prêteur	préteur

19	22	admis	admise
24	14	parties	associés
—	33	fait	faite
25	21	concommittante	concomitante
27	7	action	actions
29	2	suivi	suivis
31	30	prix	prise
40	17	car dit	car qui dit
52	19	ils	elles
65	12	au de	au droit de
67	12	transfert	transferts
68	12	existe	existent
—	30	indiquées	indiqués
72	11	premières	premiers
—	12	secondes	seconds
73	29	syndicale de change	syndicale des agents de change
74	4	ait	eût
—	22	échappe	échappent
—	note 1, ligne 4	regardés	regardées
76	1	dispensé	dispensée
78	18	*et non*	et non

TABLE DES MATIÈRES

BIBLIOGRAPHIE 1

INTRODUCTION

Distinction entre les sociétés jouissant de la personnalité morale et celles n'en jouissant pas. — Sociétés rentrant dans l'une ou l'autre catégorie : Sociétés civiles, Sociétés commerciales. — Principales divisions des Sociétés : Sociétés de personnes, Sociétés de capitaux, Sociétés civiles, Sociétés commerciales, Sociétés françaises, Sociétés étrangères. 3

Notions générales sur l'intérêt. — Distinction entre l'action et l'intérêt. — Divers systèmes. 9

Diverses espèces d'actions. — Actions de capital, de fondation, de jouissance, industrielles. — Actions au porteur, nominatives, à ordre. — Actions immobilisées. — Historique de la législation fiscale relative aux parts d'intérêts 14

CHAPITRE PREMIER

DE LA LÉGISLATION FISCALE RELATIVE AUX CESSIONS D'ACTIONS OU DE PARTS D'INTÉRÊTS DANS LES SOCIÉTÉS SOUS L'EMPIRE DE LA LOI DE FRIMAIRE

Utilité pratique de cette étude. — Art. 69, § 2, n° 6. — Conditions d'exigibilité du tarif de 0,50 0/0. 18

I. Il faut que le droit céde soit une action — d'où 1° il faut que la Société soit valable, quid., en cas de non-publicité pour les Sociétés commerciales ? 2° que la Société jouisse de la personnalité morale ? 3° que la ne soit pas dissoute, quid., quand la Société est en liquidation ? 4° qu'il ne s'agisse point d'actions immobilisées ; 5° s'applique-t-il seulement aux actions proprement dites? — Système de la jurisprudence. — Réfutation 19

II. Il faut une cession — à titre onéreux. — Cessions actuelles. — Cessions conditionnelles. — Clauses d'accroissement. 32

Liquidation. — Art. 14, n° 5, de la loi de frimaire. — Charges. — Cessions conditionnelles. 39

Règles de prescription 38

CHAPITRE II

LOI DU 5 JUIN 1850

Idées générales de cette loi. — Exemptions d'autres impôts. — Cas d'application. — Tarif. — Mesures prises pour le recouvrement de l'impôt. — Droit d'abonnement. — Pénalité. 42

CHAPITRE III

LOI DU 23 JUIN 1857

§ 1er. *Dispositions communes à l'impôt de transmission et à la taxe annuelle.*

Epoque de l'application de cette loi. — Cas d'application. — Divers tarifs. — Loi du 30 mars 1872, art. 1er, sur les actions non libérées. — Dispositions relatives au recouvrement de l'impôt. — Etats à fournir par les Sociétés. — Déclaration d'existence. Droit de communication, modifications apportées à droit par les lois de 1871 et 1872. — Pénalité. — Prescription. 45

§ 2. *Règles particulières à la taxe annuelle.*

Conditions d'exigibilité. — Règles spéciales de liquidation. — Etats à fournir. — Actions soumises à cette taxe. 56

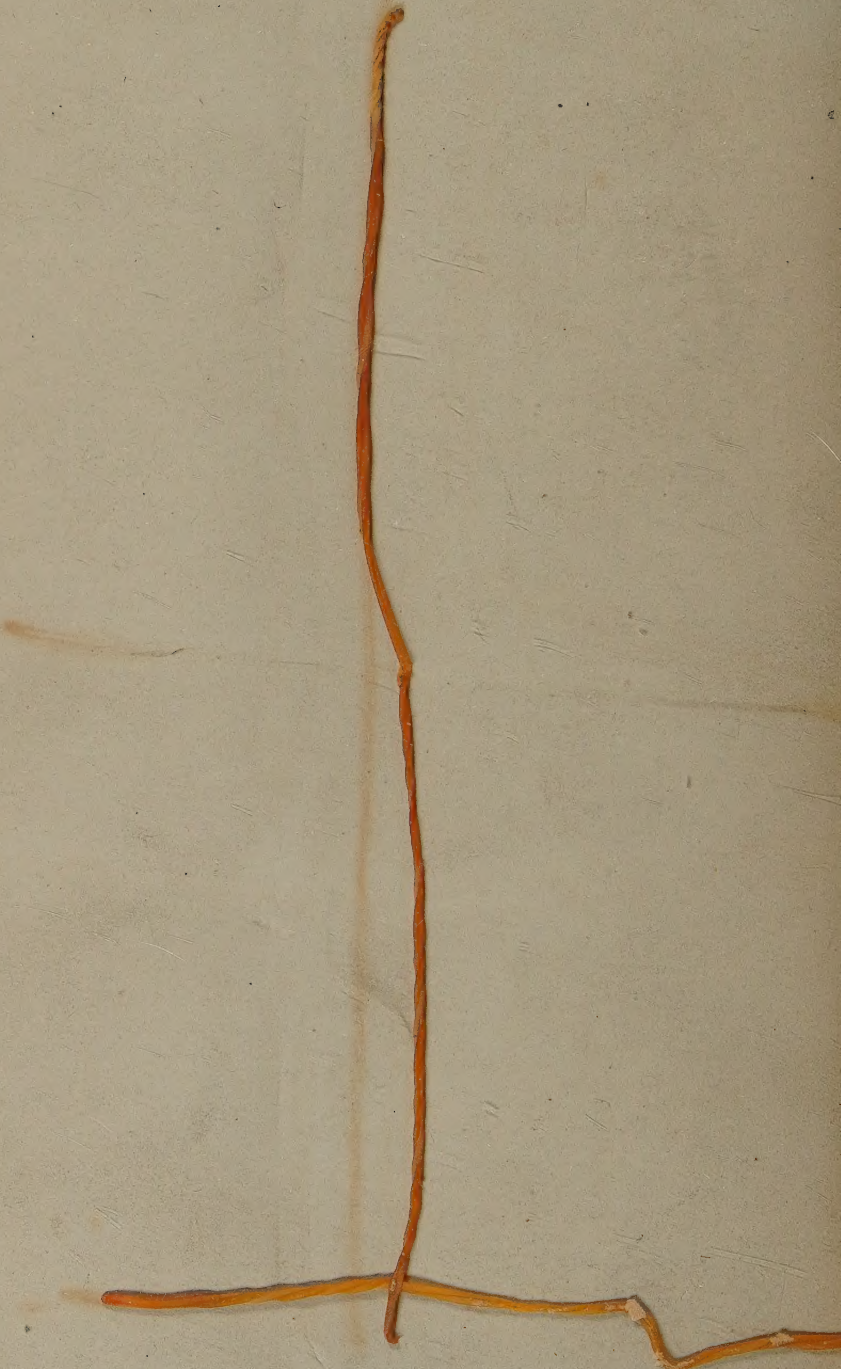
§ 3. *Règles spéciales à l'impôt de transmission,*

Valeurs soumises à ce droit. — Etat à fournir par la Société. — Transfert gratuit : transfert à titre de garantie. — Transferts d'ordres. 64

§ 4. *Conversions.*

Quelles sont les conversions soumises au droit de mutation. — Règles de liquidation. 67

CHAPITRE IV

SOCIÉTÉS ÉTRANGÈRES

Portée de notre étude. — Loi du 23 juin 1857. — Conditions d'exigibilité. — Nombre de titres soumis à l'impôt. — Pénalité. 70